جامعة النجاح الوطنية
كلية الدراسات العليا

مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

إعداد
رلى عبد الرزاق حسين

إشراف
الدكتور سائد الكوني

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المنازعات الضريبية لكلية الدراسات العليا في جامعة النجاح الوطنية.

2010

مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

إعداد

رلى عبد الرزاق حسين

نوقشت هذه الأطروحة بتاريخ: 20 /2011/1 وأجيزت.

أعضاء لجنة المناقشة		التوقيع
- الدكتور سائد الكوني	مشرفا ورئيساً	....
- الدكتور سامح العطعوط	ممتحناً داخلياً	....
- الدكتور أمين حداد	ممتحناً خارجياً	....

إهداء

الفضل يُهدى لأصحابه ، ومن لا يشكر الناس لا يشكر الله ،

فإلى أصحاب الفضل عليَّ : تربية ورعاية وعلماً وبحثاً

فإلى والديَّ الكريمين ، وإلى زوجي وأولادي ، جزاء ما قدَّموا ، وتحمّلوا .

إليهم جميعاً...

أهدي هذا الجهد العلمي المتواضع علَّ فيه ما يسعدهم .

الشكر والتقدير

الحمد لله ربّ العالمين واهب المقدرة والشكر له سبحانه، قضى الأمر وقدّره، وأدعوه سبحانه متضرعاً أن يهبني العزم على إتمام هذا المسير في أيامي المقبلة، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وخاتم النبيين وبعد.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للدكتور الفاضل "سائد الكوني" على سعة صدره وحسن التعاون حيث قدم لي الكثير من التوجيهات والإرشادات، وبذل الكثير في مساعدتي على تخطي المصاعب العلمية من أجل اتمام هذه الدراسة .

إلى كل من ساهم بجهد قّل أو كثر في إتمام هذه الرسالة....

إليهم جميعا عظيم الشكر والعرفان.

إقرار

أنا الموقع/ة أدناه، مقدم/ة الرسالة التي تحمل العنوان: **مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.**

أقر بأن ما اشتملت عليه هذه الرسالة إنما هي نتاج جهدي الخاص، باستثناء ما تمت الإشـــارة إليه حيثما ورد، وان هذه الرسالة ككل، أو أي جزء منها لم يقدم من قبل لنيل أية درجة أو لقب علمي أو بحثي لدى أية مؤسسة تعليمية أو بحثية أخرى.

Declaration

The work provided in this thesis, unless otherwise referenced is the researcher's own work, and has not been submitted elsewhere for any other degree or qualification.

Student's Name:	**اسم الطالب:**
Signature:	**التوقيع:**
Date:	**التاريخ:**

فهرس المحتويات

فهرس الجداول

فهرس الملاحق

مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية واثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

إعداد

رلى عبد الرزاق حسين

إشراف

د. سائد الكوني

الملخص

هدفت هذه الدراسة، التعرف على مفهوم التهرب الضريبي، أشكاله، وأسبابه، وحجمه، وأثاره على المجتمع، كما تم التعرف إلى مفهوم الضريبة بشكل عام. ومفهوم ضريبة الدخل ، ونظرية الدخل، اما في الفصل الثاني تم التعرف على ماهية الفحص الضريبي، وغاياته، ومعاييره، والعوامل المؤثرة عليه، كذلك تم التطرق إلى أوجه الشبه بين كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وقانون مزاوله مهنة التدقيق الفلسطيني ومعايير التدقيق الدولية، كذلك تطرقت الباحثة إلى التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، كما هدفت التعرف إلى دور متغيرات الدراسة (المهنة، عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة التخصص في البكالوريوس) نحو ذلك.

وبالاطلاع على الدراسات السابقة تبين أن هناك نقصا في تناول موضوع علاقة التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك على الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وعليه اختارت الباحثة فحص هذه العلاقة للإجابة على تساؤل أن هل الالتزام بهذه المعايير يضمن الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي؟

وللإجابة عن هذا التساؤل تم استخدام المنهج الوصفي وتم اختيار عينة للدراسة تكونت من (150) فردا موزعة بالتساوي بين الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين.

وقد عرضت الاستبانة على عدد من المحكمين من ذوي الخبرة والاختصاص، وأشار المحكمون بصلاحية أداة الدراسة قياس ما وضعت لقياسه، وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.91) وهو معامل ثبات جيد يفي بأغراض البحث العلمي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التأهيل العلمي الجيد والخبرة الطويلة في مجال الفحــص الضريبي وعدد الدورات الكافية في مجال الضرائب والتدقيق والتخصص فــي البكــالوريوس يؤثرون على مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في مجال الحد من و الكشف عن حالات التهرب الضريبي.

بناءً على نتائج الدراسة نوصي بما يلي:

1. ارتباط التدقيق المحاسبي بال

2. تدقيق الضريبي في اشتراكهما بالاستناد على البيانات المالية، كما أن الفاحص الضريبي يتحقق أيضا من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقــرار الــضريبي المقــدم مــن المكلفين وبالتالي يتعين على الفاحص الضريبي استخدام أســاليب التــدقيق المتعــارف عليها دولياً ومحلياً، وذلك للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً، و تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، وتحديد تاريخ التحقق، بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق، و تحديد مقدار الالتزام.

3. ضرورة تطوير مستوى التعاون والتنسيق بين مدققي الحسابات والإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات العلاقة، وتبادل المعلومات معها عن أداء المحاسبين القانونيين بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة وتطوير فاعلية مساهمتها في رفد المصلحة ببيانات مالية أكثر موثوقية ومصداقية عن الأوضاع المالية للمكلفين ونتائج أعمالهم.

4. ضرورة إعطاء معلومات صحيحة من المكلفين، وتقارير مالية دقيقة للعاملين في مصلحة الضرائب لمد جسور الثقة بين المواطن والضريبة والتعامل بشفافية وبسلوك أخلاقي عالٍ.

الفصل التمهيدي

- المقدمة.
- مشكلة الدراسة.
- أهمية الدراسة.
- أهداف الدراسة.
- فرضيات الدراسة.
- حدود الدراسة.
- منهجية الدراسة.
- طريقة جمع البيانات.
- عينة الدراسة.
- أقسام الدراسة.
- الدراسات السابقة.

مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

المقدمة:

لقد كانت الضريبة منذ ظهورها بأشكالها الأولى في المجتمعات البدائية وإلى يومنا هذا، تشكل إحدى أهم وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع وفي العقد الثالث من القرن الماضي بات واضحاً لدى المختصين والسياسيين بأنَّ الضريبة لا تتوقف عند حدود بعدها المالي المتمثل بتوزيع الأعباء المالية اللازمة للإنفاق العام بين أفراد المجتمع على وفق مبدأ القدرة التكليفية وذلك لتأمين الحاجات العامة التقليدية ليس لأبناء المجتمع فحسب وإنما أصبحت لها أبعاد أخرى[1] باعتبارها إحدى أهم أدوات التدخل في توجيه الاقتصاد القومي بعد أن أخفقت النظرية الاقتصادية التقليدية في تحقيق التوازن الاقتصادي، والاستخدام الكامل إثْـرَ الركُـود الاقتصادي العالمي عام 1929 فأصبحت متعددة الأبعاد فبالإضافة للبعد المالي تأكد البعد الاقتصادي لها، والبعد الاجتماعي، والبعد السياسي إلا أن كُلاً من هذه الأبعاد تستظل تحت بُعْدٍ أوسع في الشمول وأعمق في التاريخ ذلك هو البعد الوطني لها وخلاصة القول: إنَّ الضريبة فكراً وتطبيقاً تُشكِّ قضية مهمة وحيوية في حياة الشعوب والدول[2].

وفي فلسطين وفي ظل خصوصية حالة الاقتصاد الفلسطيني وخضوعه لسيطرة سلطات الاحتلال الإسرائيلي لفترة طويلة مضت ولازالت حتى يومنا هذا فقد كان المواطن الفلسطيني لا يعترف بالنظام الضريبي الذي أجبرته عليه إسرائيل من هنا نشأت علاقة غير ودية بين الموظفين والمكلفين. وبسبب ذلك فإن الثقافة الضريبية لم تتشكل في ذهن المواطن الفلسطيني بشكل واضح، نظراً للتراكمات التاريخية في عقل المواطن حول عدم أحقية السلطة الحاكمة في هذه الأموال، ومن هنا فإن مؤسسة الضريبة الحالية والمسئولة عنها السلطة الوطنية الفلسطينية تعاني من العديد من المشكلات المتعلقة بعدم وضوح الرؤية الضريبية لدى المواطنين نظراً لعدم اكتسابهم للثقافة الضريبية في الفترات السابقة[3]. ونتيجة لذلك لم تستطع الإدارة الضريبية بناء

---

[1] القيسي أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**.ط1.عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.2008.ص16.

[2] أبو كرش، شريف مصباح: **ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**.عمان: دار الشروق للنشر والتوزيع.2006.ص13.

[3] اشتيه عدوان معزوز: **مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**.بدون دار نشر.2006.ص23.

تواصل إيجابي مع المكلفين ولم تستطع التآلف مع محيطها إلّا في حدود ضيقة بل إن محيطها لم يتجه لدعمها أو القبول بها أصلاً وفي ذات الوقت فإن العاملين في هذه المؤسسة يتفهمون أسباب هذه العزلة وجذورها، فالضريبة في الأساس تؤخذ بدون مقابل مباشر، وذلك هو مناط الاختلاف بين المجتمعات المتحضرة التي فهم فيها المواطن عموماً والمكلَّفُ خصوصاً الأساس القانوني والأخلاقي لجباية الضريبة وبين المجتمعات التي يشكل النقص في الوعي الضريبي فيها أهم مشكلة للإدارة الضريبية في تدعيم قدرتها على العمل وخلق بيئة مساندة لها[1].

وبالنظر للأهمية المتزايدة للضرائب في الاقتصادات الحديثة فإنَّ الواجب يقتضي البحث عن الوسائل الممكنة لتنمية الضرائب، من خلال: التأكيد على منشآت الأعمال بإعطاء معلومات صحيحة، وتقارير مالية دقيقة للعاملين في مصلحة الضرائب لمد جسور الثقة بين المواطن والضريبة والتعامل بشفافية وبسلوك أخلاقي عالٍ وبمهنية معهم وذلك لرفع الثقافة الضريبية لدى المواطن.

و يرتبط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في استنادهما على البيانات المالية، حيث إن كل من الفاحص الضريبي والمدقق يتحققان من صحة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين وبالتالي فإن استخدام الفاحص الضريبي لأساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً، للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً، و تحقق الواقعة المنشأة للضريبة، و تحديد تاريخ التحقق بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق و تحديد مقدار الالتزام من حيث: السعر والكم يؤدي إلى جودة عملية الفحص الضريبي وبالتالي المساهمة في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي[2].

أما علم التدقيق فيهدف إلى التأكد من عدالة القوائم المالية التي يستند عليها المدقق الخارجي لدى إجرائه عملية التدقيق حيث إن المدقق الخارجي يقوم بالمراجعة المحاسبية للقوائم المالية

---

[1] العلكاوي طلال جيجان: ***تقييم العوامل المؤثرة في قرارات مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الاردنية الهاشمية من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل***.**مجلة البصائر**.المجلد 10.العدد1.2006/1. ص181.

[2] خوري نعيم سابا: ***الفكر الاستراتيجي للإطار العام للمحاسبة الدولية***.جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية.**مجلة المدقق** العدد 71.2007/ ص5

ليستطيع إبداء رأيه الفني و المحايد حول عدالة تلك البيانات و يستند بشكل كامل على ما ورد في: حسابات و سجلات و قوائم مالية للمنشأة[1].

ولكن تتمثل أوجه الاختلاف في المعايير والقواعد التي يتم تطبيقها على كلتا العمليتين فالتدقيق المحاسبي يخضع لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها بينما التدقيق الضريبي(الفحص الضريبي) يخضع لمعاير التدقيق المحاسبي، ومعايير الفحص الضريبي، و لقوانين الضريبة في ذلك البلد[2].

ومن الجدير ذكره أنه قد جاء في مذكرات اللجنة الدولية لممارسة التدقيق أنه يجوز إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية، متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للعملاء حيث نصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم (120) على أنه "يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية كذلك يتم تطبيقها بعد تكيفها حسب الضرورة، عند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة".

وحيث إن الفحص الضريبي عملية تهدف بدرجة أساسية إلى جمع أكبر قدر من الأدلة التي تساعد في التحقق من التزام المُكلَّفين بالضريبة من خلال ما يتم تقديمه من قوائم مالية تتعلق بأرباح وخسائر المُكلَّفين لذا فإنه من الممكن أن يتم تكييف هذه البيانات والأدلة لتتمشى مع كل من معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى القوانين الضريبية في ذلك البلد.

وبالنظر إلى الأساليب التي يتبعها الفاحص الضريبي لتحقيق أغراضه الضريبية المتمثلة في تحديد الوعاء الضريبي، نجد أنه يقوم بعمليات: الفحص الفني والميداني والفحص المحاسبي والمستندي كما يقوم بالجرد الفعلي لمواقع ومخازن المكلفين.

---

[1] مومني منذر طلال و بدور جمال إبراهيم: ***مدى التزام مدققي الحسابات في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه***.مجلة **دراسات العلوم الإدارية**.المجلد 35.العدد1.2008/ ص39.

[2] جمعة احمد حلمي: ***اتجاهات التطور بشان تقارير المدققين***.**مجلة الدقق**.العدد 67 -86.2006./ص8.

ويعدُّ العنصر البشري من أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الضريبية فيجب على الفاحص الضريبي أن يكون ملمّاً بالمعايير والقواعد المتعارف عليها في علمي المحاسبة والتدقيق وذلك من أجل الوصول إلى الأغراض الضريبية، وتقديم رأيه بشكل محايد عن عدالة البيانات المالية وذلك كخطوة أولى من أجل الحد من التهرب الضريبي[1].

مشكلة الدراسة:

تتمحور مشكلة هذه الدراسة في توضيح مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير المراجعة الدولية في احتساب العبء الضريبي للمُكلَّفين وأثر ذلك على عملية التهرب الضريبي وبيان أثر بعض المتغيرات لكل من: العاملين في مكاتب المحاسبة والفاحصين الضريبيين و المُكلَّفين على ذلك.

وتتضح عناصر مشكلة الدراسة من خلال إجابتها عن الأسئلة التالية:

ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

ينقسم هذا السؤال إلى سؤالين رئيسين على النحو التالي:

1. **ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي**
2. **ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي**

ويتفرع عن السؤال الثاني ما يلي:

---

[1] ذنيبات علي: ***مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالي***. العلوم الإدارية. **مجلة دراسات الجامعة الأردنية**. المجلد 35. العدد2. تموز 2008/ص20.

- ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي؟

- ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي

- ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير إعداد التقرير في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي

- هل يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وكل من متغيرات (المهنة و عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق و المؤهل العلمي، و سنوات الخبرة و متغير التخصص في البكالوريوس)

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع الذي تعالجه، حيث إن معالجة التهرب الضريبي يؤدي إلى زيادة الايرادات الضريبية، وزيادة موارد الخزينة العامة إذ إن الإيرادات الضريبية تمثّل مورداً أساسياً للخزينة العامة لكل دولة، فهي(أي الضرائب) تعطي للسلطة العامة، أو الحكومة الفرصة للقيام بدورها المطلوب في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وعلى هذا أصبحت الضريبة من أهم الموارد العامة في الدولة الحديثة، لما تؤدي إليه من وضع جانب من نشاط الفرد في خدمة المجتمع بطريقة تتحرى العدالة دائماً ومن دون أن تلحق ضرراً قد يؤدي الى التأثير السلبي على الإنتاج القومي.

كما تنبع أهمية هذه الدراسة، من خلال تقديمها آلية لمعالجة التهرب الضريبي، عبر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.

كما تساهم هذه الدراسة في توضيح الأصول العلمية والعملية لعمليات الفحص الضريبي من خلال المقارنة بين معايير التدقيق الدولية وقوانين الضريبة.

وتتأكَّد أهمية هذه الدراسة من خلال الفئات التي سوف تستفيد من هذه الدراسة، والتي تتمثل في القائمين على الفحص الضريبي و المكلَّفين أنفسهم، كما سوف يستفيد من هذا البحث الدارسون مستقبلاً في هذا المجال، والقارئون، والمهتمون بموضوع مـدى التـزام الفـاحص الـضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في احتساب العبء الضريبي للمكلَّفين وأثر ذلك على عملية التهرب الضريبي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

1- مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

2- مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

3- مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني، وأثر ذلك في الحد مـن والكشف عن حالات التهرب الضريبي .

4- مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير إعداد التقرير، وأثر ذلك في الحـد مـن والكشف عن حالات التهرب الضريبي .

5- توضيح العلاقة بين التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية، وكلٍّ من: (متغيـرات المهنة و عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق و المؤهل العلمي، و سنوات الخبـرة، و متغير التخصص في البكالوريوس).

6- الخروج بنتائج وتوصيات مفيدة للمهتمين في مجال الضريبة، سواء من العاملين في الإدارة الضريبية أو المحاسبين أو المكلفين.

فرضيات الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لفحص الفرضيات التالية:

- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تعزى لمتغير المهنة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

حدود الدراسة:

الحد البشري: الفاحصون الضريبيون الفلسطينيون والعاملون في مكاتب المحاسبة والمدراء الماليون في الشركات الفلسطينية.

الحد المكاني: محافظات نابلس وجنين ورام الله و طولكرم وبيت لحم وأريحا وسلفيت والخليل.

الحد الزماني: ستة أشهر.

منهجية الدراسة :

طريقة جمع البيانات:

1- المصادر الثانوية: سيتم الحصول على المعلومات الثانوية، من: الكتب والمراجع التي تناولت موضوع الدراسة، و من بيانات إحصائية، ونشرات مختصة حول موضوع مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في احتساب العبء الضريبي للمكلَّفين وأثر ذلك على عملية التهرب الضريبي.

2- المصادر الأولية: من خلال: الاستبانة، و المقابلات مع أصحاب العلاقة من الفاحصين الضريبيين والعاملين في مكاتب المحاسبة والمدراء الماليين في الأراضي الفلسطينية.

عينة الدراسة:

سيتم جمع البيانات عن هذا الموضوع، باستخدام عينة من: الفاحصين الضريبيين، والعاملين في مكاتب المحاسبة و المدراء الماليين في الأراضي الفلسطينية.

الأدوات الاحصائية المستخدمة: سوف يتم الحصول على هذه البيانات والمعلومات، من خلال تحليل الاستبانة التي سوف تعد خصيصا من أجل هذه الدراسة، وفقاً للطريقة الإحصائية، عبر برنامج SPSS، والذي يعمل عن طريق جمع المعلومات من خلال المقابلة الشخصية والاستبانة مع الفاحصين الضريبيين، والعاملين في مكاتب المحاسبة، والمدراء الماليين في الأراضي الفلسطينية.

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

أ. أدوات الوصف الإحصائية، عن طريق: المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية .

ب. عن طريق أدوات التحليل الإحصائي One Way ANOVA لاختبار الفرضيات.

ت. اختبار (Independent T-Test) .

أقسام الدراسة:

الفصل التمهيدي: ويحتوى على خطة الدراسة من: مقدمة وأهمية وأهداف ومشكلة وفرضيات وحدود ومنهجية .

الفصل الأول: وسيتناول الإطار النظري عينة من الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة وسوف يتطرق الإطار النظري إلى ما يلي:

- معايير التدقيق الدولية.
- الضريبة وعمليات الفحص الضريبي.
- العلاقة بين معايير التدقيق الدولية وعمليات الفحص الضريبي.

الفصل الثاني: الحالة العملية: من خلال استطلاع آراء الفاحصين الضريبيين في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في احتساب العبء الضريبي للمكلفين وأثر ذلك على عملية التهرُّب الضريبي ومناقشة هذه الآراء إحصائياً عبر: استبانة ومقابلات ستُجْرى معهم من أجل الخروج بنتائج وتوصيات.

الفصل الثالث: وسيتناول نتائج التحليل الإحصائي.

الفصل الرابع: سيتناول مناقشة النتائج الواردة في كل من: المادة النظرية والمادة العملية وربطهما وتحليلهما ومن ثم الخروج بتوصيات تتعلق باقتراح معايير فحص ضريبي تلائم الاحتياجات الحقيقية للمجتمع الفلسطيني.

الفصل الخامس: المراجع والملاحق المستخدمة في هذه الدراسة.

الفصل الأول

التهرب الضريبي

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي: أشكاله، وأسبابه، وآثاره على المجتمع.

المطلب الأول: الضريبة مفهومها وتطورها .

- الفرع الأول: مفهوم الضريبة .
- الفرع الثاني: ضريبة الدخل .

المطلب الثاني: التهرب الضريبي .

- الفرع الأول: مفهوم التهرب الضريبي .
- الفرع الثاني: حجم التهرب الضريبي في فلسطين .
- الفرع الثالث: مراحل التهرب الضريبي .
- الفرع الرابع أشكال التهرب الضريبي .
- الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي: الاقتصادية والاجتماعية .
- الفرع السادس: أسباب التهرب الضريبي .

المبحث الأول: مفهوم التهرب الضريبي: أشكاله وأسبابه وآثاره على المجتمع.

مقدمة:

لقد كانت الضريبة منذ ظهورها بأشكالها الأولى في المجتمعات البدائية وإلى يومنا هذا تشكّل إحدى أهم وسائل تجسيد التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع وبات واضحاً بأن الضريبة لا تقف عند حدود بعديها: المالي، والسياسي، المتمثلين بتوزيع الأعباء المالية اللازمة للإنفاق العام بين أفراد المجتمع على وفق مبدأ القدرة التكليفية وذلك لتأمين الحاجات العامة التقليدية لأبناء المجتمع فحسب وإنما أصبح لها أبعادٌ أخرى، بعد أن وجد فيها المختصون، والسياسيون إحدى أهم أدوات التدخل في توجيه حركة الاقتصاد الوطني.

إن الضريبة في أوضح صورها، هي عبارة عن: مدفوعات إجبارية، ترتبط بنشاطات اقتصادية بحيث يتم استخدام الإيرادات الضريبية من قبل الحكومات، في شراء عوامل الإنتاج الضرورية لإنتاج السلع والخدمات التي يحتاجها المجتمع ولا يستطيع الفرد تأمينها بشكل منفرد[1].

وعلى مدار التاريخ، مرت النظم: الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية بمراحل تطور عديدة ولم تكن تلك المراحل تتم بمعزل عن الأنظمة الضريبية، وبما أن الأنظمة الضريبية كأي نظام مفتوح يؤثر ويتأثر بالبيئة المحيطة، فقد أثّر النظام الضريبي في مختلف مجالات التنمية في المجتمع، بوجود نظام ضريبي فعّال، يساعد الدولة في سد نفقاتها التي أخذت في التزايد باستمرار مع تقدم الحضارة وقصور الضرائب غير المباشرة في سد احتياجات الدولة فإن الوصول إلى تنمية اقتصادية، واجتماعية، ألزم الدولة بفرض الضرائب المباشرة، باعتبارها واجباً تضامنياً يؤهله للمشاركة في أعباء الحكم ومنافعه[2].

---

[1] النقاش، غازي عبد الرازق: **المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات العامة**.عمان: دار وائل للطباعة والنشر 1997 .ص 78.

[2] الدقر رشيد: **علم المالية.موارد الدولة ونفقاتها** دمشق: مطبعة الجامعة السورية.1958.ص43.

وبناءً عليه تتناول الباحثة في هذا الفصل مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وآثاره الاقتصادية والاجتماعية وكيفية معالجته من خلال :الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وذلك في المبحثـــين التاليين:

المبحث الأول: ويحتوي على مفهوم التهرب الضريبي وأسبابه وآثاره السلبية على المجتمع**.**

المبحث الثـــاني: ويحتوي على مفهوم الفحص الضريبي والمعايير والقوانين التي تحكم عمـــل الفاحص الضريبي في فلسطين**.**

المطلب الأول

الضريبة مفهومها وتطورها

الفرع الأول: تعريف الضريبة:

إن نظام الضريبة الموجود في بلد معين، وفي فترة محددة، يدل على أمرين: الأمر الأول طبيعة النظام الاجتماعي والسياسي القائم، أما الأمر الثاني فيدل على درجة النماء الاقتصادي والاجتماعي التي وصل إليها هذا البلد، لذا يختلف تكوين النظام الضريبي من بلد لآخر حسب ظروف ومواصفات كل منها عن الآخر.

وتشكل الإيرادات الضريبية في الدول الحديثة الجزء الأكبر من الإيرادات العامة، وتعتبر الضريبة إحدى أهم الوسائل المالية، التي تمكن الدولة من التدخل في توجيه النشاطات الاقتصادية في الاتجاه الذي يتوافق مع سياسات وأهداف الدولة[1].

وقد خدمت الضريبة كمفهوم على مر العصور الأنظمة الضريبية، بما يتوافق مع خصوصية كل نظام إلا أنه ومع تطور الدولة الحديثة بسياساتها وأدواتها الاقتصادية والمالية تطور المفهوم الضريبي بأسسه وخصائصه وأصبح له العديد من العناصر الحديثة التي تطورت لتغطي جوانب النقص في الأنظمة الضريبية القديمة.

ويدرج القيسي تعريفاً للضريبة عن جيز(Jese) "بأنها: استقطاع، أو فريضة مالية، يدفعها الفرد جبراً وبشكل نهائي وبدون مقابل لتغطية الأعباء العامة للمجتمع"[2].

كما ويدرج القيسي تعريفاً آخر للضريبة عن ميل(Mell) فيعرفها بأنها: "فريضة جبرية تُستقْطَعُ من الشخص الطبيعي أو المعنوي عند اللزوم من أشخاص القانون العام وذلك حسب قدرته الضريبية، وعن طريق السيادة، وبدون أي مقابل محدد، وتهدف إلى تغطية الأعباء العامة للدولة وهيئاتها الإقليمية"[3].

---

[1] الدقر، رشيد: **مالية عامة**.ط2.سوريا.ص45.

[2] القيسي أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**.عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.1998.ص124.

[3] القيسي أعاد حمود: مرجع سبق ذكره ص125.

ويعرفها القيسي عن كادمينت (Kaudement) بأنها: استقطاع سيادي، عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف عامة وتوزيع عبئها حسب الطاقة الضريبية للمواطن[1].

ويعرفها فيلد، وآخرون، بأنها: فريضة إجبارية غير جزائية، تؤدي لنقل الموارد، من القطاع الخاص إلى القطاع العام وتفرض بمعايير محددة مسبقاً بدون مقابل وذلك لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة.[2]

وعرفها صدقي بأنها: " فريضة نقدية تقتطعها الدولة أو من ينوب عنها من أشخاص القانون العام، من أموال الأفراد جبراً، وبصفة نهائية، وبدون مقابل واستخدامها لتغطية نفقاتها، والوفاء بمقتضيات وأهداف السياسة المالية العامة للدولة".[3] بينما عرفها جيمس بأنها: "فرض إجباري تقوم به السلطات المالية دون أن تقدّم أي مقابل مباشرة".[4]

ومما سبق تتضح أن العناصر الرئيسة التالية في الضريبة تتمثّل في:

أ. أنها فريضة مالية، تستقطعها الدولة نقداً ويتم جبايتها في صورة مبالغ مالية من المكلفين وهذا يميز الضريبة عن غيرها من الالتزامات المفروضة على الأفراد.

ب. فريضة بدون مقابل خاص يستفيد منه المكلف بدفعها، أي أنها لا تدفع لكونها ثمناً لخدمات معينة تؤديها الدولة لدافع الضريبة.

ت. تدفع بشكل نهائي ولا يحق استرجاع قيمتها.

ث. تدفع جبراً حيث يتجسد فيها عنصر الإكراه بموجب قانون جباية الضرائب.

---

[1] القيسي أعاد حمود: مرجع سبق ذكره.ص125.

[2] Sommer field R., Anderson H.and Brock, H., "**An introduction to Taxation**" 4th Ed., Horcort Javanovich Inc.New Yourk, 1977, p.2.

[3] صدقي عاطف: **مبادىء المالية العامة**.ط2.القاهرة: دار النهضة العربية. 1997 ص150.

[4] Simon, James, and Chrisropher.Nobes., " **The Economics of Taxation**" 4th Ed., Prentic Hall, New York, 1992.p.7

ج. أنها تحمل أهدافاً مالية، وأغراضا اقتصادية، واجتماعية، بحيث تحقق الــضريبة النفــع العام من خلال الحصول على موارد مالية للدولة لتغطية النفقات العامة.

وعليه فالضريبة من وجهة نظر الباحثة، هي: مدفوعات إجبارية، يؤديها المكلفون لتمويل خزانة الدولة للمشاركة في تغطية النفقات العامة التي تحتاجها الدولة لإنتاج السلع والخــدمات التــي تقدمها الحكومة لأفراد المجتمع أو من أجل إعادة توزيع القوة الشرائية بين المواطنين وإن هذه الضريبة ترتبط بنشاطات اقتصادية، واجتماعية معينة، تقدمها الدولة، من أجل تحقيــق التنميــة الاجتماعية والاقتصادية والبشرية في المجتمع.

أنواع الضريبة:

تعد الضريبة أحد المصادر الأساسية لإيرادات الدولة التي تعتمد عليها في تمويل الانفــاق علــى الخدمات العامة وتلبية احتياجات المجتمع.ويختلف الهيكل الضريبي في الدو حــسب النظــام: الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد فيها وهذا ما يبرر اخــتلاف تــدخ الدولــة فــي: الأنشطة الاقتصادية والأوضاع السياسية والاجتماعية[1].

وتأخذ النظم الضريبية في مختلف دول العالم بتقسيمات مختلفة، فإما أن يــتم تقــسيمها: وفقــاً لسعرها، أو وفقا للمادة الخاضعة للضريبة، وهو ما يعرف بأصل الضريبة، أو وفقــا لطريقــة الاقتطاع المباشر أو غير المباشر أو من حيث كونها: نسبية أو تصاعدية ومهما كانت هــذه التقسيمات يشترط بها أن تكون منظمة .

واختيار نوع الضريبة يتوقف على الأوضاع: الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للبلد[2].

---

[1] عبود.باسم هــادي: **أنــواع الــضرائب علــى وفــق التــصنيف العــالمي** الموقــع الالكترونــي لجريــد الصباح.http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
2009/6/29

[2] عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.

http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
.2009/6/29

وتقسم الضرائب بحسب: سعرها أو وعائها إلى ما يلي:

أ - الضرائب حسب سعرها: وتقسم الى نوعين من الضرائب:

1 - الضرائب التوزيعية: تلك الضرائب التي لا يتحدد سعرها مقدما إنما تقوم السلطة المالية بتحديد عائدها الإجمالي ثم تقوم بتوزيع هذه الحصيلة الإجمالية على أقاليم البلد لجمع هذه الحصيلة بحيث إن المحصلة الإجمالية للضريبة التوزيعية تكون مبلغاً محدداً سلفاً.
2 - الضرائب القياسية: تلك الضرائب التي يتحدد سعرها سلفاً دون تحديد لحصيلتها النهائية وتكون على شكل نسبة معينة تطبق على قيمة الوعاء الخاضع لها[1].

ب - الضرائب حسب وعائها:

تقسم الضرائب حسب وعائها الى ما يلي:

1 - الضرائب على الأشخاص: ويكون وعاء هذا النوع من الضرائب هو: الوجود الأدمي أي أن الفرد هو موضوعها وتقسم إلى:

أولا: ضريبة الفرد البسيطة: وتفرض بسعر موحد على جميع الأفراد بغض النظر عن: السن والجنس وبسبب نظرتها الموحدة لجميع الأفراد فإنها لا تحقق العدالة.

ثانيا: ضريبة الفرد المدرجة: تفرض على الأشخاص بأسعار مختلفة تبعا: للجنس أو العمر أو المنزلة الاجتماعية وقد فرضت في ظل النظام المالي الإسلامي على شكل جزية مفروضة على الرجال دون النساء وحاليا قل استعمالها[2].

---

[1] عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.

http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
.2009/6/29

[2] عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.

http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
.2009/6/29

الجزية في النظام الإسلامي فُرضت تبعاً للدين فأهل الذمة من: اليهود والنصارى كانوا يدفعون هذا النوع من الضرائب مقابل خدمات تؤديها الدولة لهم مقابل إعفائهم من الجندية والقتال.

2 - الضرائب على الأموال: وهي الضرائب التي يكون وعاؤها الأموال وتفرض الضرائب على الأموال: إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

أولا: الضرائب المباشرة: وتقسم إلى ضرائب على الدخل، وضرائب على رأس الما ، على النحو الآتي:

أ - **الضرائب على الدخل:** وهي الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاءً وتقسم إلى نوعين:

- **الضرائب النوعية:** وهي الضرائب التي تفرض بصورة خاصة على الدخل تبعاً لمصدره مثلاً قد يكون مصدر الدخل العمل كالرواتب والأجور.

- **الضرائب العامة على الدخل:** وهي التي تتخذ من مجموع الدخل وعاءً لها، مهما اختلفت وتعددت مصادره وتمتاز بأنها تتناسب مع المقدرة الاقتصادية للمكلفين ويمكن بوساطتها مراعاة الظروف: الشخصية والاجتماعية للمكلف إذ ينظر إلى ظروف المكلف نظرة تتصف بالعموم والشمول[1].

ب - الضرائب على رأس المال: وهي الضرائب التي تتخذ من رأس مال الأشخاص وعاءً لها ويقصد برأس المال: مجموعة الأموال التي يملكها الشخص في لحظة معينة وتقسم إلى:

1 **-الضريبة السنوية:** وتتخذ هذه الضريبة من القيمة السنوية لمجموع ثروة الفرد أو جزء منها وعاءً لها.

---

[1] عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.
http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
..2009/6/29

2 - الضريبة الاستثنائية على رأس المـــال: وهي التي تفرض على رأس المال في الظروف الاستثنائية كظروف الحرب لمواجهة نفقات الدولة المتزايدة في ظل تلك الظروف.

3 - الضريبة على مجموع التركة: تفرض على ثروة الفـــرد لحظـــة وفاتـــه بعـــد تنزيـــل السماحات القانونية والمطلوبات[1].

ثانيا: الضرائب غير المباشرة: تشترك الضرائب غير المباشرة مع الضرائب المباشرة فـــي اتخاذها الدخل والثروة وعاءً لها وتقسم إلى :

أ - الضرائب على الاستهلاك: وهي الضرائب التي تفرض على الدخل بمناسبة إنفاقه وتتخذ إحدى طريقتين :

1 - ضرائب عامة على الإنفاق: وتتخذ من السلع والخدمات وعاءً لها فتسري على أي مبلغ ينفق بقصد الاستهلاك .

2 - ضرائب على السلع والخـــدمات: وتتخذ من السلع والخدمات وعاءً لها وتتخذ الـــشكلين الآتيين:

أولا: ضرائب على أنواع معينة من السلع والخدمات وتتخذ الصور الآتية:

أ - الضرائب الجمركية: وتفرض على سلع وخدمات معينة بمجرد تخطيها حـــدود الدولـــة.
ب - ضرائب الإنتاج: وتفرض على سلع معينة بوصفها أداة لتوجيه الاستثمار لذلك تفرض على إنتاج السلع غير المرغوب فيها، وتخفف، أو تعفى فـــي إنتـــاج الـــسلع الـــضرورية.
ج - الاحتكارات المالية: وتعد من الضرائب غير المباشرة ومثال ذلك عندما تلجـــأ بعـــض الدول إلى احتكار انتاج وبيع بعض السلع فتحدد ثمناً للسلعة يتكون من كلفة الانتاج+ هامش

[1] عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.
http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
.2009/6/29

ربح معقول+ فائض عن الربح هذا الأخير يعتبر بمثابة ضريبة مستترة هي ما تسمى بالاحتكارات المالية[1].

ثانياً: ضرائب عامة على السلع وخدمات الاستهلاك:

وتتخذ من مجموع سلع وخدمات الاستهلاك وعاءً لها وهي على أنواع:
أ- الضريبة على مرحلة واحدة، وتفرض على مرحلة واحدة من المراحل التي تمر بها السلعة فقد تفرض على إنتاجها فتسمى ضريبة المبيعات أو على استهلاكها فتسمى ضريبة المشتريات .

ب- الضريبة على مراحل الإنتاج كافة وتكون على نوعين:

1-الضريبة التراكمية على مراحل الإنتاج: وتسري على كل مرحلة من مراحل إنتاج السلعة فتفرض ضريبة على: قيمة السلعة عند توريدها كمادة أولية ثم تفرض عليها مرة أخرى وهي سلعة نصف مصنعة ثم عند انتقالها كونها سلعة تامة الصنع إلى تاجر الجملة ومرة رابعة عند انتقالها من تاجر التجزئة إلى المستهلك وهكذا يتكرر فرض الضريبة على القيمة الإجمالية للسلعة.

2- الضريبة على القيمة المضافة: وتتشابه مع الضريبة التراكمية من حيث سريان الضريبة على كل مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة إلا أن الضريبة هنا تفرض على القيمة المضافة التي أضيفت على السلعة في هذه المرحلة وليس على القيمة الإجمالية للسلعة[2].

---

[1]عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.
،http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108
..2009/6/29

[2]عبود.باسم هادي: مرجع سبق ذكره.
..2009/6/29

الفرع الثاني: ضريبة الدخل

واجهت التشريعات الضريبية المختلفة إشكالية في وضع تعريف محدد للدخل خوفاً من أن التعريف المحدد للدخل ربما سيشجع عملية التهرب الضريبي كأن يستخدم المكلفون في معاملاتهم تكييفات وهمية بقصد إخراجها من نطاق الدخل الخاضع للضريبة كما أن وضع المشرع تعريفاً محدداً للدخل، يحتاج بين الفينة والفينة إلى تعديلات مستمرة، بسبب ظهور مصادر دخل لم تكن ظاهرة في الماضي، نظراً للتطور، والتقدم، والانفتاح في جميع مناحي الحياة[1].

وعلى الرغم من ذلك كان تحديد وعاء ضريبة الدخل أمراً ضرورياً، يحقق أهدافاً، منها: أنه يحقق قاعدة اليقين بحيث يكون بمقدرة المكلف معرفة الوعاء الخاضع لضريبة الدخل وتكون صلاحيات الإدارة الضريبية محددة كما أن تحديد وعاء ضريبة الدخل يساعد أصحاب القرار في رسم السياسات المالية على أسس سليمة.

بالإضافة إلى ذلك فإن تحديد وعاء ضريبة الدخل يؤدي إلى فرض الضريبة على الدخل الحقيقي وإخضاع الأرباح التشغيلية لضريبة الدخل وعدم إخضاع الرأسمالية غير المتكررة لها[2].

المقصود بالدخل:

تتنازع مفهوم الدخل في المالية العامة نظريتان هما:

أولا: نظرية المصدر .

ثانيا: نظرية الإثراء .

---

[1] الدبك أحمد زياد: **تحصيل ضريبة الدخل في فلسطين وفقاً للقانون 25 لسنة1964**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية.نابلس.فلسطين..2003.ص7.

[2] الدبك أحمد زياد: مرجع سبق ذكره.ص7.

أولا: مفهوم الدخل وفقا لنظرية المصدر

يمكننا تعريف الدخل وفقاً لنظرية المصدر، بأنه: كل ثروة قابلة للتقويم النقدي، ويتم الحصول عليها بصفة دورية وثابتة[1].

ويتبين من هذا التعريف: أن أهم خصائص الدخل وفقاً لنظرية المصدر، بأن يكون الدخل نقدياً وقابلاً للتقويم النقدي أو التقدير النقدي.

وعليه فإنه يُستثنى وفقاً لهذه النظرية: المنافع الشخصية الذي يتعذر تقديرها نقداً مثل المنفعة المستمدة من حيازة لوحة فنية أو العناية في خدمة المنزل التي تقدمها ربة المنزل لزوجها وأطفالها.... إلخ، أما المنافع العينية أو المادية التي يتم الحصول عليها والتي يمكن تقديرها نقداً فإنها تعد دخلاً تخضع للضريبة.

ومن الخصائص الأخرى للدخل وفقاً لنظرية المصدر بأن يكون الدخل دورياً أي يتجدد أو لديه القابلية للتجدد في فترات متعاقبة، كالأجر الذي يحصل عليه العامل كل شهر، أو إيجار المنزل الذي يحصل عليه مالك العقار أو الزرع الذي يحصل عليه المزارع.... إلخ[2].

ويتصف الدخل أيضا وفقا لنظرية المصدر بالثبات أي يتصف بالديمومة لفترة معينة وعدم انتهائه بمجرد الانتهاء من جمع المحصول المتولد عنه .

وعادة ما يتم التمييز بين أربعة مصادر للدخل تمثل عوائد عوامل الإنتاج وتتميز هذه العوائد بأنها يمكن تقديرها نقداً كما تتميز بالدورية والثبات وهذه العوائد هي:

- الأجر الذي يحصل عليه العامل مقابل عمله .
- الريع الذي ينتج من الأرض.

---

[1] اليحيى، حسين، و خريوش، حسن: **المالية العامة**.منشورات جامعة القدس المفتوحة.الطبعة الأولى.1996.ص66.

[2] اليحيى حسين وخريوش حسن: مرجع سبق ذكره.ص66.

- الأرباح التي يحققها العاملون في التجارة والاستثمار.

ويتم فرض الضريبة على صافي الدخل وليس على الدخل الإجمالي وعليه فإنه يتم طـرح كافـة التكاليف من الدخل الإجمالي والدخل المتبقي يمثل الدخل الصافي الذي يتم فرض الضريبة عليه[1].

ثانيا: مفهوم الدخل وفقاً لنظرية الإثراء

يمكننا تعريف الدخل وفقاً لنظرية الإثراء بأنه: كل زيادة للمقدرة الاقتصادية للمال خلال فترة أيـاً كان مصدر هذه الزيادة ويترتب على ذلك بأن الدخل الخاضع للضريبة وفقاً لهذه النظريـة كـل زيادة في الإثراء بغض النظر عن دوريته وثباته .

ووفقاً لذلك فإنه حتى الإثراء العارض يعدُّ دخلاً ويتوجب عليه ضريبة دخل.

إن المفهوم الحديث للدخل: هو الزيادة النقدية في قيمة السلع والخدمات التي يستهلكها الشخص في خلال فترة معينة وبهذا المعنى فإن الدخل الخاضع للضريبة يكون مـساوياً لنفقـات الـشخص الاستهلاكية العملية مضافاً إليها القيمة النقدية للأشياء التي يستهلكها ولكن ليست لها قيمة سـوقية كسكنه في منزله الذي يملكه مثلاً[2].

ومن الملاحظ هنا أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من تشريع لآخر ومن دولة لأخـرى حيث يعتمد على العديد من: العوامل والاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والفنية فـي ذلك البلد.

---

[1] اليحيى حسين وخريوش حسن: مرجع سبق ذكره.ص67

[2] اليحيى حسين وخريوش حسن: مرجع سبق ذكره.ص67.

المطلب الثاني

التهرّب الضريبي

الفرع الأول مفهوم التهرب الضريبي:

تعد الإيرادات الضريبية من أهم مصادر الإيرادات للسلطة الوطنية الفلسطينية وإحدى أهم الأدوات التي تستخدم لإحداث الآثار المحددة وتحقيق الأهداف الموضوعة وفقاً لسياساتها: الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

فقد بلغت الإيرادات المحلية الفلسطينية لعام 2004، 954 مليون دولار، اما المساعدات الخارجية الداعمة للموازنة لنفس العام بلغت353 مليون دولار، وبلغت الايرادات المحلية لعام 2005 1.مليارو233 ومليون دولار بينما بلغت المساعدات الخارجية الداعمة للموازنة لنفس العام 349/مليون دولار، وفي 2006 بلغت الإيرادات المحلية الفلسطينية 1مليار و148.مليون دولار، وأما المساعدات الخارجية الداعمة للموازنة لنفس العام بلغت 738مليون دولار، وفي عام 2007 بلغت الإيرادات المحلية 1مليار و194مليون دولار، بينما بلغ الدعم الخارجي للموازنه 1مليار 012ومليون دولار، اما 2008 بلغت الإيرادات المحلية 1مليار و486مليون دولار، بينما وصل الدعم الخارجي لنفس العام 1مليار و635مليون دولار[1] .وبالنظر إلى المعلومات السابقة نلاحظ ان الإيرادات شكلت نسبه أعلى في رفد خزينة الدولة من المساعدات والمنح الخارجية في الأعوام السابقة باستثناء 2008 نجد ان المنح والمساعدات شكلت نسبه اعلى من الايرادات المحلية وتظهر الإشكالية جلية في خصوصية الحالة الفلسطينية من حيث القوانين والأنظمة السارية والمعمول بها في الأراضي الفلسطينية، والمحكومة بالعلاقات الاقتصادية مع إسرائيل من كافة جوانبها السياسية والاقتصادية وفقاً للاتفاقيات، والتفاهمات الموقعة بين الجانبين إضافةً إلى التداخل مع السياسات والقوانين الضريبية الإسرائيلية بما فيها من: أوعية ونسب ومعدلات ضريبية وجمركية مفروضة وصور وطرق نقلها وانتقالها وآلية استقرارها بصورة نهائية .

---

[1] موقع وزارة المالية الفلسطينية
http://www.pmof.ps/news/plugins/spaw/uploads/files/table3%20comparison%202004%20to%202008%20arabic.pdf

ويعد التهرب الضريبي أحد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، والتهرب معروف في الدول النامية، والمتقدمة على حد سواء، ويشمل مختلف فئات المجتمع، كالشركات، والمؤسسات على اختلاف أحجامها.

والتهرب الضريبي يعد من الجرائم الاقتصادية، لما يُحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني[1]، ويشير نعوش إلى أن التهرب الضريبي يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة

ويعد التهرب الضريبي أحد ظواهر الحياة الاقتصادية المعاصرة، والتهرب معروف في الدول النامية، والمتقدمة على حد سواء، ويشمل مختلف فئات المجتمع، كالشركات، والمؤسسات على اختلاف أحجامها.

والتهرب الضريبي يعد من الجرائم الاقتصادية، لما يُحدثه من نتائج ضارة على الاقتصاد الوطني[2]، ويشير نعوش إلى أن التهرب الضريبي يقود إلى إنقاص حصيلة الإيرادات العامة وبالتالي إلى إتباع سياسية مالية، من شأنها تقليص حجم النفقات العامة، التي تعتبر الوسيلة الأساسية لإشباع حاجات المجتمع: الاقتصادية والاجتماعية والدفاعية[3].

وقد تناول العديد من كتّاب المالية العامة ظاهرة التهرب الضريبي وقسموها إلى قسمين: أولهما التهرب المشروع والآخر التهرب غير المشروع.ومنهم من سمى التهرب المشروع بالتجنب الضريبي القانوني وهو "تصرف الممول بما لا يخالف القانون، وذلك بأن يأتي أو يمتنع عن التصرفات التي تلزمه بالضريبة "[4].

---

[1] كتانة، خيري مصطفى: **اتجاهات الايرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها**.ط1.عمان: مكتبة الشباب ومطبعتها.1998.ص53.

[2] كتانة، خيري مصطفى: **اتجاهات الايرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها**.ط1.عمان: مكتبة الشباب ومطبعتها.1998.ص53.

[3] نعوش صباح: **الضرائب في الدول العربية**.ط1.المغرب:.الدار البيضاء.1987.ص60.

[4] هويدي عبد الجليل: **الماليه العامة** ط2.القاهره: دار الفكر العربي 2003.ص290.

ويثور التساؤل حول كيف يمكن أن يكون تهرب؟ وكيف يمكن أن يكون مشروعاً؟ حيث إن التعريف اللغوي لكلمة (التهرب) يشير إلى أن كلمة (التهرب) في اللغة مشتقة من الفعل (هرب) وقد جاء في المعجم الوسيط تحت كلمة (هرب) ما يلي: "هرب هرباً وهروباً ويقال (هرَّب) فلاناً: جعله يهرب وهرَّب البضاعة الممنوعة أي أدخلها من بلد إلى بلد خفيةً و المهرِّب: أي من يجترم إدخال الأشياء الممنوعة أو إخراجها من البلاد"[1].

وعليه، فإن التهرب الضريبي لا يمكن أن يكون مبنياً إلا على القصد المادي والمعنوي في مخالفة الأنظمة والقوانين الضريبية ولذلك لا يمكن أن يكون مشروعاً، حتى وإن استغل الممول الضريبي الثغرات القانونية في القانون الضريبي ليبرر تصرفه وعليه فترى الباحثة أن مصطلح التهرّب الضريبي هو الأقرب للصواب من التجنب الضريبي.

وقد تناول الباحثون عدة تعاريف للتهرب الضريبي اتفقت في المضمون واختلفت في الصياغة ومن هذه التعاريف ما أورده خضور من أنه: "تعمد المكلف التهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه كلها أو بعضها بأية وسيلة"[2].

وعرفه سلّوم بأنه: "النهج الذي يسلكه المكلف إزاء الضريبة من أجل التخلص منها كلية، أو التخلص من جزء منها على الأقل، وقد يسفر ذلك النهج عن: أعمال، وتصرفات يقوم بها المكلف من أجل تحقيق غايته، كما قد يسفر عن مواقف سلبية، وامتناعات توصل المكلف إلى نفس الغاية"[3].

وعرَّفه الخطيب بأنه: "تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة دون نقل عبئها إلى غيره مما يؤثر في حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها"[4].

---

[1] مصطفى ابراهيم وآخرون: **المعجم الوسيط** الجزء الثاني.ط2.اسطنبول:دار الدعوة 1989.ص980.

[2] خضور، رسلان: ***سياسة الاعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية (النموذج السوري)*.مجلة بحوث اقتصادية وعربية** سوريا.العدد6.1996.ص 87.

[3] سلوم حسين: **المالية العامة.القانون المالي والضريبي.**بيروت: الدار الجامعية.1990.ص42.

[4] الخطيب خالد: ***التهرب الضريبي*.مجلة جامعة دمشق**. دمشق.العدد الثاني.المجلد 16.2000/ ص157 -158.

وعرّفه شامية، والخطيب بأنه "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة"[1].

وأشار هويدى في تعريفه للتجنب الضريبي غير المشروع بأنه: "التهرب غير المشروع ويسعى من خلاله المكلف لمخالفة القانون سواء عند حصر المادة الخاضعة للضريبة بإخفائها أو إخفاء مستندات لديه، أو أن لا يقدم إقراراً ضريبياً معتمداً على الإهمال الذي يتفشى في الإدارة الضريبية أو قد يقدِّر الأموال بأقل من قيمتها عند دفع الرسوم الجمركية، ويقدم فاتورة مزورة أو يغش في نوع السلعة"[2].

يتضح مما سبق أن التهرب الضريبي غير المشروع هو: محاولة المكلف التخلص من الضريبة المفروضة عليه بشتى الوسائل القانونية أو غير القانونية دون أن ينقل عبئها إلى شخص آخر.

الفرق بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي :

وقبل التطرق إلى معرفة الفرق بين التهرب الضريبي ونقل العبء الضريبي لا بد أن نعرف الوعاء الضريبي بأنه المادة الخاضعة للضريبة، أي المال الذي تقتطع منه، سواء كان شخصا أو مالا مع ضرورة توافر عنصر الزمن لهذا الوعاء .(فقد تفرض الضريبة سنويا أو عند جني المحصول .... الخ) حسب الأنظمة المحددة[3] .

وتجدر الإشارة إلى ضرورة التمييز بين مصطلح التهرب الضريبي، ومصطلح نقل عبء الضريبة حيث يرى (الكفراوي 2001) أن التهرب الضريبي يختلف عن نقل عبء الضريبة إذ إنَّ التهرب الضريبي يحرم خزينة الدولة بشكل نهائي من هذا المورد بينما نقل عبء الضريبة هو عبارة عن عملية اقتصادية يتمكن دافع الضريبة من خلالها من نقل ما دفعه كله أو

---

[1] شاميه أحمد زهير و الخطيب خالد: **الماليه العامة**.مرجع سبق ذكره.ص205.

[2] هويدى عبد الجليل: **المالية العامة**.مرجع سبق ذكره.ص291.

[3] منتدى الجزائرية للحقوق والقانون
http://forum.law-dz.com/index.php?showtopic=5512

بعضه إلى شخص آخر، بحيث يكون المكلف الفعلي الذي يتحمل الضريبة شخصا آخر غير المكلف القانوني الذي دفعها[1].

وقد يتهرب المكلف من دفع دينه الضريبي إمّا بشكل كلي أو بشكل جزئي وينجم عن هذا التهرب آثار اقتصادية سيئة، تظهر بصورة جلية على الإيرادات العامة وكذلك على المكلفين الملتزمين بدفع ديونهم الضريبية، أو اللذين لا يقبلون بالتهرب الضريبي كوسيلة غير مشروعة للتجنب الضريبي فتجدهم يحملون ما عليهم من أعباء ضريبية، بينما غيرهم يفلت ويتخلص من التزاماته الضريبية وعندها يفقد مبدأ العدالة معنى تطبيقه عند توزيع الأعباء الضريبية.

ونستخلص مما سبق إلى أن التهرب الضريبي هو: أية مساع أو جهود أو محاولات يقوم بها المكلف للتخلص من: كل أو جزء من التزاماته القانونية بأداء الضريبة المستحقة عليه.

الفرع الثاني: حجم التهرب في فلسطين

ارتبط فرض الضرائب وتحصيلها في فلسطين بالاحتلال الإسرائيلي، دون الرجوع لإرادة الشعب الفلسطيني فكان الاحتلال يفرض منها ما يشاء وبالقدر الذي يحدده متبعاً في تحصيلها مختلف الوسائل معطياً لجنوده، وتابعيه كافة السلطات التي تمكنهم من جبايتها وحتى لو تعرض الفلسطينيون للقهر والعنف وكل أنواع القهر والظلم[2].

لذا انتشرت حالات التهرب الضريبي في أوساط المكلفين الفلسطينيين وكانت تعد بمثابة مقاومة اقتصادية للمحتل الاسرائيلي ولكن المشكلة برزت عندما تولت السلطة الفلسطينية زمام الأمور في بعض الأراضي الفلسطينية.ومع التعود من قبل المكلفين على التهرب الضريبي أصبح من

---

[1] الكفراوي عوف محمود: ***التهرب الضريبي وآثاره*.مجلة الاقتصاد الاسلامي**.العدد 244.2001/ص 407.

[2] صديق رمضان: **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقات الدولية**.مصر: دار النهضة العربية.2006.ص3.

الصعب إلزامهم به نظراً لاضمحلال الثقافة الضريبية لديهم لذا تعد نسب التهرب الضريبي في الأراضي الفلسطينية مرتفعة نسبياً .

وإن قياس حجم ظاهرة التهرب من الضرائب بشكل عام عملية معقدة، ولا يمكن الوصول إلى رقم دقيق لحجم هذه الظاهرة، وحتى في الاقتصاديات الخاصة بالدول المستقرة: اقتصادياً وسياسياً، يكون في الأمر صعوبة فكيف الأمر في فلسطين ؟ حيث عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي، والتشابك الاقتصادي الكبير مع الاقتصاد الإسرائيلي، وحداثة النظام الضريبي والنظرة آنفة الذكر للفلسطينيين نحو الضرائب كونها كانت تجبى عن طريق الاحتلال ممّا أدّى إلى مقاومتها من قبل الكثيرين، وعدم الالتزام بها، كل ذلك وغيره يجعل من قياس حجم ظاهرة التهرب من دفع ضريبة الدخل في فلسطين مهمة شاقة وشبه مستحيلة إذا ما أردنا الوصول إلى نتائج دقيقة .

وبخصوص قياس حجم التهرب الضريبي في فلسطين بشكل عام، أو حتى على مستوى ضريبة الدخل فقط، لم يتم حتى تاريخه إجراء دراسة علمية موثقة حول هذا الموضوع، وبالتالي ظلت المسألة خاضعة للتقديرات المختلفة، حيث وصلت نسبة تحصيل الضريبة عام 1996 الى 70% من الحجم الكلي للضرائب[1] .

وقد تكون هذه النسبة ارتفعت لتصل إلى 80% وأكثر، وهذا نتيجة استقرار الوضع الاقتصادي في فلسطين في الفترة التي تلت عام 1996. حيث إن حصيلة الإيرادات ومن ضمنها الضرائب قد تأثرت بالوضع السياسي الذي مرت به الأراضي الفلسطينية نتيجة الانتفاضة الثانية، وما ترتب على ذلك من انخفاض في قيمة التحصيلات الضريبية، وبلغت التقديرات المختلفة للتهرب الضريبي كما يلي:

1. يقدر عاطف علاونة وكيل وزارة المالية الفلسطينية سابقاً حجم التهرب الضريبي بـ 35% بشكل عام وأما عن التهرب من ضريبة الدخل بشكل خاص فإنه يرى بأن

[1] علاونة، عاطف جبريل: **عودة، السياسة الضريبية الفلسطينية.تقييم أولي**.رام الله.مركز البحوث والدراسات الفلسطينية.1997.ص31.

التهرب من هذه الضريبة لا يقل عن 50% ويرى أن ارتفاع حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين سبب صعوبة ضبط الوعاء الضريبي، لأن معظم المتهربين إما من أصحاب المهن الحرة أو من الذين يعملون في القطاع الخاص[1].

2. ويقدر الدكتور نبهان عثمان المستشار الاقتصادي لوزير المالية الفلسطيني الأسبق أن حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بحوالي 60%[2].

3. أما السيد جهاد الزماري مدير ضريبة الدخل في فلسطين فإنه يقدر حجم التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين بما لا يزيد عن 30%[3].

4. ويُقدر د.يوسف عبد الحق أن نسبة التهرب الضريبي الكلي بحوالي 30%[4] بينما يقدر البعض الآخر نسبة التهرب الضريبي من ضريبة الدخل وحدها بأكثر من 60% وخاصة إذا أخذنا بعين الاعتبار الاقتصاد غير الرسمي، أو ما يطلق عليه بالاقتصاد الرمادي، والمتمثل في النشاط الاقتصادي غير المسجل في الدوائر الرسمية، والذي لا يقل عن 30% من الناتج القومي[5].

5. وفي إحصائيات حديثة صادرة عن وزارة المالية دائرة ضريبة الدخل في نابلس أشارت الإحصاءات إلى أن عدد الملفات الفعلية في دوائر ضريبة الدخل في محافظة نابلس في العام 2008 بلغت (6500) ملفاً تم انجاز (2500) ملف بنسبة مئوية بلغت (38) وهذه النسبة توضح أن هناك (62%) لا يلتزمون بالضريبة المستحقة عليهم[6].

---

[1] علاونة عاطف جبريل: ***تحقيق صحفي في صحيفة الأيام*.صحيفة الأيام**.رام الله.2004/4/27.

[2] عثمان نبهان: ***تحقيق صحفي في صحيفة الأيام*.صحيفة الأيام**.رام الله.2004/4/27.

[3] الزماري جهاد: ***تحقيق صحفي في صحيفة الأيام*.صحيفة الأيام**.رام الله.2004/4/27.

[4] علاونة عاطف وجبريل عودة: **السياسة الضريبية الفلسطينية**.مرجع سبق ذكره.ص31.

[5] عبد الحق، يوسف: **محاضرات في النظام الضريبي الفلسطيني** (غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية.فلسطين.نابلس.1998.

[6] التايه هشام: **وزارة المالية.دائرة ضريبة الدخل**.نابلس.2008.

وبالرغم من تفاوت الآراء الرسمية، وغير الرسمية حول نسب التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين يمكن الاستنتاج أن هذا التهرب أنه ذو حجم كبير جداً وأن مرده عوامل كثيرة يأتي في مقدمتها عدم الاستقرار السياسي والاقتصادي الذي تعيشه الأراضي الفلسطينية.

وفي رأي الباحثة فإن المشرِّع الضريبي الفلسطيني لم يحدد في قانون ضريبة الدخل تعريفاً للتهرب الضريبي على الرغم من انتشاره وشيوعه وإنما اكتفى بتعديد صوره وذلك لاتساع وتعدد أساليب، وطرق التهرب التي يستخدمها المكلفين، وتجددها باستمرار، الأمر الذي يصعب معه حصرها في تعريف بحد عينه .

الفرع الثالث: مراحل التهرب الضريبي

ويلجأ المكلف الى التهرب من الضريبة في إحدى المرحلتين التاليتين:

- أولاً: مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها (قبل تحقق الضريبة).
- ثانياً: مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها بعد ربطها (بعد تحقق الضريبة).

1 - مرحلة تحديد وعاء الضريبة وربطها:

قد يمتنع المكلف عن تقديم الإقرار الضريبي، ظناً في أن تهمله الإدارة الضريبية، أو أن تقدر عليه الضريبة بأقل مما يجب أن يجبى منه.وقد عدّ المشرع الضريبي الفلسطيني جريمة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد جريمة مستقلة، حيث يعاقب القانون الفلسطيني المكلف على هذه الجريمة، بغرامة مقدارها1% من الضريبة المستحقة، أو التي سيجري تقديرها، ولمدة ثلاثة شهور، حسب المادة (2/40) من القانون، كما يجوز للمأمور التقدير الجزافي على دخل هذا المكلف في حالة عدم تقديم الإقرار في الموعد المحدد[1].

---

[1] دقة عبد الرحمن قاسم إبراهيم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية.نابلس.فلسطين.2003.ص40.

كما قد يلجأ المكلف إلى صور مختلفة من السلوك الإجرامي في مرحلة تحديد وعـاء الـضريبة وربطها، بقصد التهرب من الضريبة، كأن يقدم إقراراً غير صـريح، أو أن يعطـي بيانـات ومعلومات كاذبة، أو أن يقوم بالتزوير، وغير ذلك من هذه الأمور، وبالتالي تطبق عليه أحكـام المادة (41) من القانون والتي حددت هذه السلوكيات غير المشروعة .

2 - مرحلة تسديد الضريبة وتحصيلها: أما بخصوص التهرب الضريبي فـي مرحلـة تـسديد الضريبة وتحصيلها فقد عدّ المشرع الفلسطيني المكلف الذي يمتنع عن دفع الضريبة المـستحقة عليه في الموعد المحدد مخالفاً أحكام القانون مخالفة مستقلة عن جريمـة التهـرب الـضريبي المنصوص عليها في المادة (41) من القانون، حيث يعاقب على عدم دفعه الضريبة في الموعد المحدد بإضافة 2% إليها من مقدار الضريبة شهرياً، ويتم ذلك بعد استنفاذ الإجراءات القانونية من خلال تبليغه بالذات (15) يوما أو بالبريد المسجل (30) يوما[1].

وهكذا يمكن القول: إن هناك أربعة شروط في حال توفر أحدها، فإن المكلف وقتها يعد متهربـا من الضريبة وهي:

أولاً: محاولة التهرب من تحديد الوعاء الضريبي.

ثانياً: عدم دفع الضريبة المستحقة في الموعد المحدد.

ثالثاً: مخالفة قواعد وأحكام قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل عام 2008.

رابعاً: استخدام إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في قانون ضريبة الـدخل الفلـسطيني المعدل عام 2008.

---

[1] دقة عبد الرحمن قاسم إبراهيم: مرجع سبق ذكره.

الفرع الرابع أشكال التهرب الضريبي:

يمكن أن يحدث التهرب من ضريبة الدخل بشكل عام عن طريق إخفاء النشاط بالكامل أو بشكل جزئي، وقد أشار أبو نصار، ومبيضين، إلى الأساليب التالية المستخدمة في عملية التهرب وهي[1]:

- إخفاء مصدر الدخل وعدم الإقرار به.
- تخفيض الإيراد الحقيقي لمصدر الدخل.
- تضخيم المصاريف[2].

وعليه فإن المكلف الذي ينوي التهرب سوف يعمد إلى محاولة التلاعب بالبيانات المقدمة والدفاتر المحاسبية الداعمة لها، أو إخفائها نهائياً عن أعين الإدارة الضريبية، وذلك بغض النظر عن نوع النشاط الذي يمارسه هذا المكلف، سواء أكان نشاطاً خدماتياً، أو تجارياً، أو صناعياً وتعتمد درجة التهرب على قدرة المكلف المتهرب على إخفاء كل أو جزء من مصادر دخله الخاضعة للضريبة أو جزء منها ومن هذه الأساليب ما يلي:

1. الغش، والتزوير، والتلاعب في الدفاتر، والسجلات، حيث يتم التلاعب بعدم إثبات العمليات المحاسبية في الدفاتر أصلا أو إثباتها بشكل غير صحيح بعدة طرق منها:

أ. عدم إثبات جزء من المبيعات في الدفاتر .

ب. تضخيم المصاريف الإنتاجية المطالب بها .

ت. احتساب قيمة المشتريات أكثر من مرة .

---

[1] أبو نصار محمد وعقلة مبيضين: **التهرب من ضريبة الدخل في الاردن أسبابه و أشكاله**.المنارة.عمان.العدد(1) 2000/ ص 12.

[2] أبو نصار محمد وعقلة مبيضين: مرجع سبق ذكره.ص37.

وتكون الفرصة سانحة للمكلف للتلاعب بالحسابات، حيث إن الوقت المخصص لعملية تدقيق الحسابات غير كاف للتأكد منها، إذ إنَّ أغلب المكلفين يقومون بإعداد نسختين من الحسابات: أحداهما حقيقة والأخرى لغايات الفحص الضريبي[1].

2. التنازل عن مصدر الدخل بشكل صوري إلى جهة معفاة من الضريبة، أو خاضعة لنسبة ضريبة أقل للاستفادة من الميزة في تقليل العبء الضريبي الواجب عليه الالتزام بها.

3. زيادة التكاليف التشغيلية والإنتاجية حيث يحاول المكلف وبشكل خاص في حالات الاستيراد زيادة قيمة المصاريف التي يتحملها، من شحن، وأجور نقل، لتقليل كلفة الاستيراد التي يتم محاسبته عنها.

4. الاستيراد أو التصدير باسم الغير حيث يقوم المكلف بالاستيراد باسم غيره من التجار مقابل فائدة أو نسبة محددة باسم أحد أقربائه دون علمهم[2].

الفرع الخامس: آثار التهرب الضريبي على المجتمع:

إن السياسة الضريبية التي هي أحد مكونات السياسة المالية تؤدي وظيفة أساسية، وتؤثر على كافة جوانب المجتمع لذا لا يمكن فصل الضريبة عن النظام: الاقتصادي والاجتماعي والسياسي إذ يشكلون بناءاً متكاملاً يشد بعضه بعضاً.

وغنيّ عن البيان فإن للضريبة أبعاداً متعددة، وتتجسد أهدافها في كونها أداة فعالة في تحقيق النمو والاستقرار الاقتصاديين إضافة إلى دورها التقليدي في تمويل الموازنة العامة للدولة .

لكل ما سبق يمكن القول: إنَّ تحقيق التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، بمعدلات مرتفعة، يتطلب وجود نظام ضريبي فعال ويخلق جواً من الاستقرار والتوازن وفق السياسة العامة للدولة ووفق الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية التي تتبناها[3].

---

[1] أبو نصار محمد وعقلة مبيضين: مرجع سبق ذكره.ص38.

[2] أبو نصار محمد وعقلة مبيضين: مرجع سبق ذكره.ص40.

[3] مسيمي دلال عيسى موسى: **السياسة الضريبية الفلسطينية ودورها في تنمية الإقتصاد الفلسطيني**.(رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية.نابلس.فلسطين.2006. ص7.

وفيما يلي ستستعرض الباحثة أثر التهرب الضريبي على الجوانب الاقتــصادية، والاجتماعيــة والسياسية :

أ - أثر التهرب على الجانب الاقتصادي :

1. يشكل التهرب الضريبي تحدياً، كونه يقلِّص الإيرادات العامة، وتبعاً لذلك تتقلص النفقات العامة وهذا يؤدي في مجمله إلى سوء الأحوال الاقتصادية والإضرار بالخزينة العامة مما ينعكس على أداء الدولة ويعيقها في تنفيذ سياستها المالية وعدم تحقيــق أهــدافها التنموية التي تكون قد رسمت لها، بسبب فقدان الخزينة العامة للموارد التي كان يجــب الحصول عليها .

2. إن ظاهرة التهرُّب الضريبي تؤدي إلى غياب عدالة النظام الضريبي بحيث يمكّن بعض المكلفين بتجنب العبء الضريبي وفي الجانب الآخر يــرزح تحــت وطأتــه مكلفــون آخرون وينتج عن ذلك عدم توزيع عادل للثروة في المجتمع[1].

3. يؤثر التهرُّب الضريبي على المنافسة بين المشروعات وإن هذا التهــرب يــؤدي إلــى الإخلال بشروط المنافسة بين المشروعات، حيث إنَّ القدرة التنافــسية أكبــر بالنــسبة للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي إذ يمكنها تخفيض أسعارها بمقدار مــا استطاعت تهريبه من ضرائب وهذا الأمر يعطيها ميزة تستطيع معها أن تسيطر علــى السوق، وأن تستمر على حساب المشروعات الأخرى التي لا تستطيع مجاراتهــا فــي التهرب أو التي تمتثل للقوانين ولا ترتضي القيام بالتهرب[2].

---

[1] عناية غازي: **الاقتصاد الإسلامي.الزكاة والضريبة**.ط2.عمان: دار البيارق للطباعة والنشر.1998.ص253.

[2] زيتون ريم غسان: **أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة اليرموك.اربد.الأردن.2003.ص36.

ب - أثر التهرُّب الضريبي على الجانبين الاجتماعي والسياسي:

1. من آثار التهرب الضريبي انهيار التضامن الاجتماعي، واليأس من العدالة، وهو ما يؤدي في النهاية إلى خلخلة النظام السياسي كما يؤدي التهرُّب الضريبي إلى آثار نفسية، واجتماعية، تطال أغلب أفراد المجتمع المتهربين، وغير المتهربين، حيث يقدم المتهرِّب نموذجاً سيئاً للسلوك مما يشعر غير المتهربين بالغبن، ويؤدي بالتالي إلى الإخلال بقواعد العدالة، والمساواة بين المكلفين، ويقلِّل من الثقة بالدوائر الضريبية ويزيد أعداد المكلفين المتهرِّبين.

2. إن التهرُّب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً يؤدي إلى انهيار الأخلاق والشعور بعدم الرضا وزيادة المحاباة وعدم أداء الواجب مما يدفع في النهاية الملتزمين بدفع الضرائب إلى التفكير بالتهرُّب منها، والتهرُّب منها في ظل المحاباة وغياب الشدة في تطبيق القانون[1].

3. كما يؤثر التهرُّب الضريبي على انخفاض الإنفاق على الخدمات المفيدة، كالتعليم والصحة، والأمن، وغيرها من الخدمات التي تعود بالنفع على أصحاب الدخول المنخفضة إذ إنَّ الإيرادات الضريبية تساعد الدولة في سد احتياجات البلاد التنموية في كافة مجالات الاقتصاد، من أجل إحداث المزيد من التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبشرية[2].

4. زيادة عبء المساعدات الاجتماعية والإنسانية على الدولة.

5. الفقر الذي ينجم عنه ثقافة الأنانية وتجرأ المحتاجين على المال العام والمال الخاص وارتكاب الجريمة الأمر الذي قد ينتهي في نهاية المطاف بانعدام الاستقرار السياسي في البلد.

---

[1] هويدي عبد الجليل: مرجع سبق ذكره.ص228.

[2] دقة عبد الرحمن قاسم إبراهيم: مرجع سبق ذكره.ص19 -20 53 54.

الفرع السادس أسباب التهرُّب الضريبي:

عند البحث عن مشكلة التهرُّب من الضريبة، وما ينتج عنها من آثار سلبية على حصيلة الضرائب وعلى توزيع العبء المالي بما يحقق مبدأ العدالة بين المكلفين لابـد مـن معرفـة الأسباب التي أدت إلى هذه الظاهرة كي تتم معالجتها من خلال معرفة هذه الأسباب الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى العلاج السليم من خلال وضع الحلول المناسبة لها[1].

أسباب التهرب الضريبي:

1. **عدم الرغبة في دفع الضرائب**: حيث يسعى الكل للحصول على أكبر نفع ممكـن مـن أمواله وهو لا يرغب أن تذهب منه هذه الأموال بل يرغب الاحتفاظ بها لاسـتثمارها وزيادة أرباحه، وخصم الضريبة منه سيقلل من هذا الاستثمار، ويـنقص بالتـالي مـن أرباحه.

2. **قلة الوعي الكافي لدى الكثير من المكلفين بأهمية دفع الضرائب**: حيث إنَّ عدم تـوفر الثقافة الضريبية لدى بعض المكلفين، وعدم اقتناعهم أن الأموال التي تجبى مـنهم يـتم إنفاقها لصالح المجتمع. وانعدام روح التضامن، ويأتي ذلك نتيجة تدني المستوى الخُلقي وضآلة شعور الأفراد بواجباتهم إزاء الدولة والجماعة.وهذا الشعور لا يمكن فرضه على الأفراد وإنما يأتي مع الزمن ويتطور من جيل لآخر والحكم على المستوى الخلقي في أي بلد من البلدان يكون من خلال درجة التسامح التي يبديها الرأي العام في حكمه على المتهربين من دفع الضريبة، ولا سيما عندما يفاخرون ببراعتهم فـي تـدبير أمـورهم الضريبية[2].

---

[1] عبد المجيد عبد الفتاح عبد الرحمن: **اقتصاديات المالية العامة**.دراسة مقارنـة تطبيقيـة.المطبعـة الكماليـة 1990.ص303.

[2] عبد المجيد عبد الفتاح عبد الرحمن: مرجع سبق ذكره.ص305.

3. **المغالاة في أسعار الضرائب في بعض الأحيان**: مما يؤدي إلى اشتداد وطأتها على المكلفين، ويشعرهم بعبء الضريبة، ويدفع كثيراً منهم إلى التهرُّب من دفع الضريبة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة[1].

4. **الفساد الإداري والمحسوبية**: إذ إنَّ العديد من المكلفين وخاصة في البلاد النامية يشعرون أن النفقات التي تنفقها الدولة تذهب في غير الأغراض المخصصة لها ويصاحب ذلك الإسراف والتبذير في هذه الأموال، وكثير من الموظفين يسيئون استخدام هذه النفقات لمصالحهم الشخصية وهذا يولِّد شعوراً لدى المكلفين بأن التزامهم بالضريبة لن يكون للصالح العام، بل إنَّه سينفق حسب الأهواء الشخصية لكبار المتنفذين في الدولة لذلك يحاولون التهرب من دفع الضرائب.

5. **عدم كفاية العقوبات المفروضة على جرائم التهرب الضريبي**: الأمر الذي قد يسبب التهرب الضريبي فعندما تكون هذه النصوص العقابية غير رادعة يتهرب المكلفون من الضريبة مع تحملهم هذه العقوبات التي تقل تبعاتها عن العقوبات الناجمة عن عبء دفع الضريبة[2].

6. **سوء توزيع العبء الضريبي بين مختلف القطاعات الاقتصادية:** حيث إنَّ تفاوت معدلات الضريبة بين قطاع وآخر وازدواجيتها في بعض القطاعات الاقتصادية من دون غيرها، الأمر الذي يُشعر المكلفين بالظلم فيلجأون إلى وسائل التهرُّب الكفيلة بإزالة هذا الظلم عنهم.

7. **ضعف كفاءة الإدارة الضريبية**: ويتمثل ذلك في عدم قدرة أجهزة التدقيق والرقابة في الإدارة الضريبية على ضبط عمليات التهرب الضريبي ومنعه حيث يمكن أن يحدث ذلك لعدة أسباب: أهمها قلة عدد الموظفين الذي لهم دراية في هذا العمل أو عدم تمتعهم بالكفاءة العملية والفنية أو عدم إخضاعهم لرقابة فاعلة ولا شك أن مثل هذا الوضع الإداري المترهل لا يساعد على ضبط المتهربين متلبسين بجرائمهم، مما يدفعهم إلى التمادي في تجاوزاتهم.

---

[1] قاسم صلاح محمد توفيق: **التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية.نابلس.فلسطين.2003.ص84.

[2] هويدي عبد الجليل: مرجع سبق ذكره.ص291 -292.

8. **أسباب سياسية:** تتعدى الضريبة الدور المالي، وتدخل لميادين: اقتصادية، واجتماعية وسياسية مما يعطي للبعض المبرر لمحاولة التهرب منها ويزداد ذلك إذا صاحبه انعدام الثقة بالسلطة أو الحكم وهذا مردُّه إلى حد بعيد إلى القناعة التي تتكون لدى الأفراد بضعف كفاءة الحكام، والأجهزة القائمة على شؤون الإنفاق، والمكلَّف الذي لا يثق بهؤلاء الحكام، وتلك الأجهزة، فإنه يجد تبريراً للتهرب إزاء نفسه على الأقل، وفي ذلك يقول أحد الكتاب اللبنانيين: "لماذا لا أشعر أن التهرُّب عمل إنساني إن التهرُّب فضيلة وطنية إنسانية وإنني أشعر بشهوة إلى التهرُّب نكاية بهذه الحكومات"[1] أما إذا وثق المكلَّف بالحكام ومعاونيهم وبجدوى إنفاق الأموال العامة فيخفض ذلك من احتمال التهرُّب من الضريبة .

وفي هذا السياق، فإن بعض المكلَّفين قد لا يقومون بدفع الضريبة لخلافهم السياسي مع نظام الحكم السائد حيث لا يقوم العديد من رجال المعارضة بدفع الضريبة المستحقة عليهم ظناً منهم بأنهم يمولون نظام الحكم الذي يختلفون معه في الفكر والتوجه السياسي.

9. **أسباب اقتصادية:** تؤثر الظروف الاقتصادية غير الملائمة تأثيراً سلبياً على ظاهرة التهرُّب، ومن الملاحظ أن نسبة التهرب تقل، لتصل أدنى مستوياتها في أوقات الازدهار والرخاء الاقتصادي والعكس صحيح فإنها تكثر وتنتشر لتصل أعلى معدلاتها في أوقات الكساد والأزمات الاقتصادية[2].

و ترى الباحثة أن الأسباب الاقتصادية تتمحور في نقطتين هما:

أ. الأولى تركِّز على ظروف المكلَّف الاقتصادية، وأثر ذلك على أداء الضريبة، إذ إنَّ الوضع الاقتصادي الجيد للمكلف يشجعه على الالتزام بالضريبة، أما في حالة وجود خسارة أو تدني في مستوى الأرباح فإن ذلك قد يدفعه إلى اللجوء للتهرُّب الضريبي.

---

[1] هويدي عبد الجليل: مرجع سبق ذكره.ص201.

[2] سلوم حسين: مرجع سبق ذكره.ص154 -156.

1. الثانية تتناول دور الأحوال أو الظروف الاقتصادية التي تحيط بالمكلف حيث تساعد الظروف الاقتصادية السائدة في البلد في توفير جو من الوفرة لدى المكلفين مما يحفزهم على الالتزام الضريبي على عكس الكساد الاقتصادي الذي قد يبرر لبعض المكلفين القيام بعمليات تهرب ضريبي.

10. **الأسباب التقنية**: و يمكن تلخيصها بالتعقيدات التي تمتاز بها بعض الأنظمة الضريبية[1]. إذ إنَّ عدم وضوح الإجراءات الواجب تطبيقها أو عدم مرونة النظام الضريبي المتبع يزيد من احتمالات التهرب الضريبي.

11. **الأسباب تشريعية**: وتتركز هذه الأسباب في قصور التشريع الضريبي، وضعف بنيته بالإضافة إلى وجود بعض الثغرات القانونية، مما يثير المشاكل للإدارة الضريبية ويزيد من احتمالات التهرب، ونتيجة لحداثة كثير من أنواع الضرائب، وتعقيد القوانين التي تنظمها سواء عند تقدير وعاء الضريبة أو عند حساب قيمتها - والتي تهدف غالباً إلى تحقيق أكبر قدر ممكن من العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فهذه القواعد قد تثير الكثير من المشكلات الفنية التي يصعب على غالبية المكلفين التوصل إلى حلول لها وبالتالي تزيد من احتمالات التهرب من الضريبة[2].

12. **الأسباب التاريخية**: حيث إنَّ الضرائب كانت قديماً تحصل لحساب الحاكم، أو الملك وتختلط مع أمواله الخاصة وذلك يولِّد شعوراً لدى الأفراد بأن الضرائب لا تفرض عليهم بهدف تحقيق الصالح العام، بل من أجل صالح الحاكم، وكانوا يعتبرونها مظهراً من مظاهر الظلم والاستبداد الذي يجب مقاومته. وهذا السبب قد نجد أثره الآن لدى بعض المكلفين خاصة إذا كان هناك فساد مالي من قبل السلطة الحاكمة[3].

---

[1] فرحات فوزت: **المالية والتشريع الضريبي**.ط3.عمان: دار البيارق للطباعة والنشر.2006.ص77 -81.

[2] البطريق يونس: **المالية العامة**.بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.1977.ص115.

[3] قاسم صلاح محمد توفيق: **التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين**.مرجع سبق ذكره. ص86.

ويظهر هذا الأمر في الواقع الفلسطيني وتجربته مع الاحتلال الإسرائيلي حيث يمكن القول: إنَّ الاحتلال الإسرائيلي على مدى ما يقارب حوالي (60) عاماً كرّس ثقافة التهرب الضريبي لـدى المكلفين الفلسطينيين كنوع من المقاومة على مدار تاريخ القضية الفلسطينية.

إن مثل هذه الأسباب التي تم ذكرها وغيرها من الأسباب الأخرى قد تتخذ كحجـج ومبـررات للتخلص من عبء الضريبة عن طريق التهرُّب من دفعها لدى المكلفين، ولا بد مـن أن تقـوم الدول بالبحث عن الأسباب التي تكون لديها للتهرب الضريبي، ومحاولة معالجتها لمكافحة هـذه الظاهرة لما للضرائب من أهمية بالغة في اقتصاد وطني مستقر ومزدهر.

ويعالج البحث الحالي مسألة التهرُّب انطلاقاً من السبب الرئيسي الرابع الذي يمكن ذكره باعتباره خطوة مهمة، ورئيسية على طريق محاربة هذه الظاهرة الخطيرة، عن طريق تعميق الانتمـاء والالتزام بقواعد مهنية سليمة لتحديد الوعاء الضريبي، وتحصيل المستحقات الضريبية العادلـة وفي رأي الباحثة، فإن النقاط السابقة للتهرُّب الضريبي يمكن دمجها في النقاط الرئيسية الأربعة التالية:

1- تعارض المصالح بين المكلف والدولة.

2- عدم الفهم والتطبيق الواضح والسليم للنصوص الضريبية.

3- عدم القدرة على الربط بين الضريبة ودورها الايجـابي فـي الاسـتقرار، والتنميـة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة .

4- ضعف الخبرة والتأهيل لدى موظفي مصلحة الضرائب.

إن التهرب من ضريبة الدخل يحتاج إلى أكثر من جهة لكي تتم محاربتـه والحـد منـه قـدر المستطاع، فبالإضافة إلى التشريعات الضريبية، وما تتضمنه من عقوبات على مرتكبي جـرائم التهرُّب الضريبي هناك الدوائر الضريبية في المحافظات المختلفة وموظفوا هذه الدوائر ومـا يقع على عاتقهم من وجوب مكافحة هذه الظاهرة الخطيرة التي لابد من الحد منها، لكي نـصل إلى التزام ضريبي معقول من قبل المكلفين.

الفصل الثاني: الفحص الضريبي

المطلب الأول: ماهية الفحص الضريبي

- **الفرع الأول: ماهية الفحص لأغراض خاصة (الفحص الضريبي)**
- **الفرع الثاني: غايات الفحص الضريبي.**
- **الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في الفحص الضريبي.**

المطلب الثاني معايير الفحص الضريبي

- **الفرع الأول: المعايير العامة.**
- **الفرع الثاني: معايير العمل الميداني .**
- **الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير النهائي لعملية الفحص الضريبي.**
- الفرع **الرابع: أوجه الشبه والاختلاف بين كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني وقانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني ومعايير التدقيق الدولية.**

تمهيد:

حول الفحص لأغراض خاصة (الفحص الضريبي) :

استناداً إلى كون الفحص الضريبي هو أحد مجالات التدقيق لأغراض خاصة[1]. وأن التدقيق لأغراض خاصة هو أحد مجالات عملية التدقيق المحاسبي؛ بالتالي يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على عمليات الفحص الضريبي. وبناءً عليه يمكن تعريف التدقيق لأغراض خاصة بأنه: "عبارة عن الفحص الدقيق لجزء من حسابات الشركة وعملياتها ومستنداتها ليس فقط للعام الحالي، بل عن سنة، أو سنوات سابقة، بهدف الوصول إلى حقائق معينة، مثل: حقيقة المركز المالي ومعرفة بعض العوامل التي تؤثر حالياً أو مستقبلاً على قائمة المركز المالي"[2].

وتشتمل أهداف التدقيق لأغراض خاصة ما يلي:

1. اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب .
2. تحديد الوعاء الضريبي في حالة الشك في صحة الإقرار الضريبي المقدم من الممول .
3. الكشف عن سوء أداء بعض أعضاء الإدارة .
4. التأكد من عدم وجود سوء تصرف من بعض أعضاء مجلس الإدارة .
5. تلبية رغبة المستثمر في تحديد كيفية استثمار أمواله .
6. الرغبة في منح قرض أو الزيادة في قرض ممنوح .
7. الرغبة في إعادة تنظيم الشركة .
8. الرغبة في تقدير بعض الخسائر الناتجة عن السرقة أو الحريق .

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **مفاهيم التدقيق المتقدمة بموجب المنهاج الدولي للأونكتاد**.UNCTAD.عمان.2001.ص295.

[2] مندو عبد القادر: **مقرر المحاسبة الضريبية** في جامعة البعث(غير منشورة).2008.ص2.

9. لأغراض دمج الشركات[1] .

وبالتالي فإن الفحص الضريبي يعدُّ تدقيقاً لأغراض خاصة ونتيجة لذلك يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على الفحص الضريبي.

وبالرجوع إلى نقطة البدء كون الفحص الضريبي جزءاً من التدقيق لأغراض خاصة فيمكن تعريفه على أنه: تحقُّق الفاحص من صحة ما أدرج بالإقرارات الضريبية تنفيذاً لأحكام القوانين، واللوائح الضريبية، سواء فيما يتعلق بالدخول الخاضعة للضريبة أو الإعفاءات منها[2]. وتشير الوثيقة الدولية للتدقيق رقم (120) أنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية متى كان ذلك ملائماً على الخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للعملاء وذلك بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات الخاصة والأخرى ذات العلاقة"[3].

ويشتمل الفحص الضريبي على تحديد الوعاء الضريبي في حالة الشك في صحة الإقرار الضريبي المقدم من المموّ أو المكّلف وهي وظيفة الفاحص الضريبي ويهدف الفحص الضريبي إلى ما يلي:

1. التأكد من سلامة الدفاتر والمستندات .

2. التأكد من سلامة معالجة الإيرادات والمصروفات .

3. التأكد من مبلغ الربح الذي هو أساس تحديد الوعاء الضريبي .

---

[1] عطية يوحنا نصحي: مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة.موقع المحاسبين العرب.http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30.

[2] لطفي، أمين السيد أحمد: **أسس القياس والفحص الضريبي والمراجعة والمتطلبات القانونية**.القاهرة: دار النهضة العربية.1997.ص 348.

[3] أبو غزالة طلال: معايير التدقيق ومعايير التدقيق الدولية.عمان: منشور الموقع.2008. .http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?t=1484

ويكون تحديد هذا الوعاء والضريبة المفروضة عليه بين الممول (العميل) وبين مصلحة الضرائب وقد يلعب مراجع الحسابات الخارجي دور الحكم بين هذين الخصمين حيث يمكن أن يُطلب منه الفحص لغرض تحديد الوعاء الضريبي[1].

خطوات الفحص لغرض تحديد الوعاء الضريبي (لأغراض خاصة):

1. الاتفاق على الفحص بين العميل والمراجع كتابياً بحيث يتم تحديد كل من الغرض من: الفحص ومدة الفحص و أتعاب الفحص.
2. وضع برنامج للفحص ودراسة نظام الرقابة الداخلية المتبع .
3. تقديم تقرير الفحص الذي يوضَّح فيه: الهدف من التقرير والخطوات التي اتبعت في الفحص والنتائج والآراء التي تم التوصل إليها والمشاكل الواردة وأسبابها.

[1] مندو عبد القادر: مرجع سبق ذكره.ص6.

المطلب الأول

ماهية الفحص الضريبي ومعايير الفحص الضريبي المطبقة في فلسطين .

الفرع الأول: ماهية الفحص الضريبي:

الفحص بصفة عامة: تَتَبُّع وتقصِّي الحقائق عن طريق التدقيق في الدفاتر والمستندات المالية المختلفة، وعلى الجانب الاصطلاحي فإن الفحص هو: تحليل، ودراسة البيانات، والمعلومات التي تحتويها السجلات والدفاتر والقوائم المالية الختامية التي تتعلق بفترة أو عدة فترات مختلفة لمنشأة معينة[1].

ويقصد بالفحص الضريبي "أن يتأكد الفاحص من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع فعلاً للضريبة وأنه لا يوجد مبالغ أو إيرادات يجب خضوعها للضريبة ويكون قد تم إغفالها"[2].

ويعرِّفه الشاذلي، ورمضان بأنه "المرحلة الأساسية في عملية المحاسبة الضريبية، ويقصد به التأكد من أن المكلف قد قام بالالتزام بمواد قانون الضرائب الذي يحكم العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية عند إعداده لإقراره الضريبي ومن أن الإقرار يشمل كافة الإيرادات التي نص عليها القانون وعلى خضوعها للضريبة ويجب التحقق أيضاً من أنه لا يوجد إيرادات يجب خضوعها للضريبة وتم إغفالها إما بطريقة الخطأ أو بشكل مقصود"[3].

كما يُعرَّف الفحص الضريبي بأنه: مرحلة أساسية وفنية من مراحل عمل الإدارة الضريبية.

ويشكل الفحص الضريبي دراسة وتحليلاً وتقييماً للقوائم المالية وسجلات ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص، وذلك بالاستناد على مواد القانون الضريبي، ووفقاً للقواعد، والأصول

---

[1] الجداوي محمود: **الفحص والمراجعات الخاصة**.القاهرة: دار الكتاب الجامعي.1986م.ص10.

[2] الشافعي جلال: **المحاسبة الضريبية**.*الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على شركات الأموال*.ط2.كلية التجارة.جامعة الزقازيق.1996.ص354.

[3] الشاذلي، تحسين بهجات، رمضان، محمد عبد العظيم حسن: **الفحص الضريبي**.القاهرة: كلية التجارة.جامعة القاهرة. ص1.

والمبادئ، والسياسات المحاسبية المتعارف عليها مهنياً، من أجل التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة في الإقرار الضريبي المعد من المكلف والمعتمد من قبل المحاسب.

إن الفحص الضريبي يجب أن يشمل التأكد من سلامة الضرائب المربوطة وفقاً للإقرار، وذلك في حالة الإقرارات المقدمة من الممولين أو لتحديد الإيراد الموضوعي والعادل والدقيق للربح أو الإيراد الخاضع للضريبة، تمهيداً لربط الضريبة المستحقة على الممول، أو المنشأة محل الفحص وكل ذلك خلال فترة معينة[1].

إن المهمة الأساسية للفاحص الضريبي هي التحقق من أن نتيجة أعمال المنشأة التي تظهرها الحسابات صحيحة، وصادقة، والتأكد من اتفاق بنود الإيرادات والمصروفات فيها مع أحكام قانون الضرائب، ويتوقف نجاح الفاحص الضريبي على مدى قدرته في الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص ولا بد له من طلب البيانات والإيضاحات والحصول على الاستفسارات المكملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر، وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند الفحص بحيث لا تطول مدة الفحص حيث يؤثر ذلك على مواعيد الإخطار بعناصر ربط الضريبة مما قد يعرض الحالة للتقادم[2].

الفرع الثاني: غايات الفحص الضريبي:

يهدف الفحص الضريبي إلى توفير المعلومات حول المكلفين التي لا بد أن تتسم: بالدقة، والكمية المناسبة لعمل الفاحص الضريبي، والمساعدة في حصر المجتمع الضريبي بشكل دقيق، والتأكيد للمكلفين الذين يقدمون الإقرارات الضريبية، والتقارير المالية أن التشريع الضريبي ينفذ بعدالة دون تمييز بينهم في ذلك، وتحقيق خطة عمل الإدارة الضريبية من خلال تحقق الواقعة المنشأة

---

[1] عطية يوحنا نصحي: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

[2] عطية يوحنا نصحي: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

للضريبة وضبط وعائها وضمان تحصيلها[1] كما ويهدف الفحص الضريبي إلى اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر من: تلاعب وغش وأخطاء متعمدة[2].

ومن الملاحظ أن جميع الأهداف التي سبق ذكرها تتلخص في أن الغرض من الفحص الضريبي تحديد الوعاء إما بالاعتماد على الإقرار الذاتي من قبل المكلف أو عن طريق التقدير الضريبي من قبل مأمور الضريبة[3] ويعرَّف الإقرار الضريبي أنه عبارة عن: كشف أو بيان موقع عليه من المكلف ويقدمه إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد ويبين فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل[4].

وأما عملية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مأمور الضريبة فتعرف بالطرق الإدارية، وتشمل كل من طريقة التقدير الجزافي وطريقة المظاهر الخارجية والطريقة المكملة وطرق أخرى مثل: حكم المحكمة القانونية وطريق المصالحة وغيرها من الطرق[5].

وفي فلسطين يتم التقدير الذاتي للضريبة المستحقة بمبادرة من المكلف من خلال تقدير دخله الخاضع للضريبة والاستقطاعات والإعفاءات والرصيد المستحق عليه من خلال تقدير دخله الخاضع للضريبة خلال الأربعة الأشهر التالية من نهاية السنة المالية للمكلف، ولا بد أن يوضح التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي، والتنزيلات المختلفة، والدخل الصافي، والإعفاءات، والدخل الخاضع للضريبة والضريبة التي تتوجب عليه وذلك عن السنة المالية السابقة ويقوم بتقديم الإقرار للإدارة الضريبية مقابل إيصال، أو يرسل بالبريد المسجل خلال الأربعة الأشهر التالية ويترتب على ذلك أن يدفع المكلف الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه[6].

---

[1] عطية يوحنا نصحي: مرجع سبق ذكره.

[2] الشاذلي تحسين بهجات رمضان محمد عبد العظيم حسن: مرجع سبق ذكره.ص1 -2

[3] غلاب، حسن أحمد: **النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع المصري**.مصر: مكتبة عين شمس.1988.ص130.

[4] الشافعي جلال: مرجع سبق ذكره.ص317.

[5] صبري نضال رشيد: **محاسبة ضريبة الدخل**.ط1.عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة.1998.ص256.

[6] قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (17) لسنة 2004.الفصل الخامس.موعد تقديم الإقرار الضريبي.المادة (14).طرق تقدير ضريبة الدخل.ص 14.

ويكتسب التقدير الذاتي أهميته كون المشرع الضريبي يأخذ بتقدير المكلف كأساس لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ومن هنا يجب التفريق بين الفحص الضريبي في حالة تقديم الإقرار والفحص الضريبي في حالة عدم تقديم الإقرار[1].

ففي حالة تقديم الإقرار تقوم مصلحة الضرائب بفحص الإقرار الضريبي بنوعيه: الدفتري: أو التقديري، وللفاحص الضريبي الحرية في قبول، أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً من قبل المكلف، ويمكن أن يقبل هذا الإقرار بصورة كلية، أو جزئية إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة وملحقاتها[2] وتحتفظ الإدارة الضريبية بحقها في المعاينة والاطلاع، ومناقشة المكلف[3]، وتسفر عمليات الفحص عن إعداد الفاحص الضريبي لتقرير الفحص الذي ينتهي إما بربط الضريبة بناءً على الإقرار الذاتي أو تعديل الإقرار أو رفضه وفي حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي وفقاً لما يقضي به القانون، يتم التقدير من قبل مأمور التقدير ويسمى بالتقدير الإداري أو عدم قبوله بصورة كلية[4].

فإذا لم يقدم المكلف الإقرار المنصوص عليه في المادة (17) من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والمرفقات المنصوص عليها في المادة (18) من هذا القانون في الموعد المحدد يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير على ذلك الشخص على ضوء المعلومات المتوفرة ويبلغه إشعاراً بدخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه، ومدة الطعن، ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه[5].

إن معظم التشريعات الضريبية تفضل عمل نماذج مختلفة للإقرار الضريبي تراعي فيه طبيعة الشخص المكلف وحجم أعماله كتلك النماذج التي تعطى لمن يقتصر دخلهم على الرواتب أو

---

[1] وفا عبد الباسط: **فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري**.القاهرة: دار النهضة العربية.2001.ص8.

[2] قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (17) لسنة 2004.الفصل الخامس.صلاحية مأمور التقدير في قبول الإقرار المقدم أو رفضه.المادة (19) طرق تقدير ضريبة الدخل.ص15.

[3] وفا عبد الباسط: مرجع سبق ذكره.ص25

[4] قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (17) لسنة 2004.الفصل الخامس.إجراءات تقدير ضريبة الدخل، المادة (15).طرق تقدير ضريبة الدخل.ص 13.

[5] قانون ضريبة الدخل المعدل رقم (17) لسنة 2004.الفصل الخامس.التقدير لعدم وجود الإقرار.المادة (20).طرق تقدير ضريبة الدخل.ص16.

تلك النماذج المتعلقة بضريبة الدخل لأصحاب المهن الحرة، إلى غيره من النماذج المختلفة لإقرار ضريبة دخل الشركات المساهمة العامة، أو الخاصة، وهذه النماذج تمثل الإقرار الضريبي الذي يمكن أن تستند عليه الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي.

ويجري تنظيم نماذج إقرار الضريبة في عدة أجزاء لتضم كلاً من: المعلومات الشخصية والحالة الاجتماعية، والزوجة، والأطفال، و المعالين، وطبيعة سنة الضريبة، وأنواع ومبالغ الدخل والاستقطاعات، مثل: بنود المصروفات، ونفقات الأنشطة المتعلقة بالدخل الخاضع للضريبة وكذلك الإعفاءات وفقاً للحالة الاجتماعية ويضم الإقرار كذلك تسوية الضريبة المستحقة مع خصم المصدر ودفعات الاستحقاق وتسوية أي خسائر مرحلة من سنة سابقة[1].

ويمكن لمأمور الضريبة قبول التقدير الذاتي المقدَّم من قبل المكلف كما قدّم تماماً، أو العمل على تعديله بصورة ثانوية أو جوهرية أو رفضه تماماً وطلب إقرار جديد أو طلب معلومات إضافية قبل فحصه، ويبقى إقرار الضريبة أولياً، حتى يُقبل من الطرفين ليصبح إقراراً نهائياً أو عندما يتم تقديره من قبل مأمور الضريبة، و لم يقم المكلّف بالطعن فيه ضمن الفترة المحددة قانوناً للطعن حيث تصبح قيمة الضريبة نهائية[2].

ويتم التقدير الذاتي في حالة شركاء الشركة العادية بصفتهم الشخصية، ويتمتعون بالإعفاءات الشخصية، والعائلية، والتقاص الذي نصت عليه قوانين الضريبة، بحيث يتعامل مع كل شريك بصورة مستقلة، ويتقدم بإقراره الضريبي مبيناً نتيجة أرباح الشركة العادية، وحصته من ربح الشركة ثم يضيف على ذلك أي مصادر دخل أخرى تخضع للضريبة[3].

ويتضمن التقدير الذاتي للضريبة من قبل الشركة المساهمة على تقديم الحسابات الختامية لسنة ميلادية تعادل السنة الضريبية وهي قائمة الميزانية العمومية، وقائمة الأرباح والخسائر عن السنة الضريبية وحساب توزيع الأرباح الذي يتم إعداده في نهاية السنة الضريبية بجانب شهادة

---

[1] صبري نضال رشيد: مرجع سبق ذكره.ص256.

[2] صبري نضال رشيد: مرجع سبق ذكره.ص256

[3] صبري نضال رشيد: مرجع سبق ذكره.ص256

محاسب قانوني معتمد ليشهد على صحة الحسابات، وأنها أعدت وفقـاً للتـشريعات الـضريبية المعمول بها وما يتماشى معها من مبادئ محاسبية متعارف عليها[1].

ومن الجدير ذكره أن هنالك حالات شركات مساهمة عامة يجري تقدير دخلها بطريقـة مختلفـة عن ما هو متعارف عليه، مثل: فرض نسبة مئوية على إجمالي النشاط، كما هو فـي شـركات التأمين ودخول خدمات المياه والكهرباء.

وتتشابه متطلبات الإقرار الضريبي لشركة مساهمة خاصة في السلطة الفلسطينية مع تلك المتعلقة بشركة مساهمة عامة، حيث لا يلزم الأمر تقديم إقرار ضريبي، أو تعبئة نماذج مختلفة، وإنمـا يكتفي بإرسال الحسابات الختامية معتمدة بشهادة المحاسب القانوني، ويتم إرفاقها برسالة موجهة من مدير الشركة، وتحتوي هذه الرسالة على إقرار بقيمة الضريبة المـستحقة، وشـيك بقيمـة الضريبة.

كما يحق للمكلف أن يقوم بالاعتراض على قيمة الضريبة المقدرة عليـه مـن قبـل الفـاحص الضريبي خلال فترة قانونية يحددها القانون وإذا لم يعترض المكلف على قيمة الضريبة المقدرة خلال هذه الفترة يتم ربط الضريبة وتعد قيمة الضريبة حينئذٍ نهائية.

وتمر عملية الاعتراض، أو ما يعرف بالطعن في تقدير الضريبة بعدة مراحل، وتتـدرج مـن مرحلة إلى أخرى، حيث تبدأ باعتراض الإداري لمأمور الضريبة، أو للجنة ثلاثية مـن داخـل دائرة الضريبة، ومن ثم تنتقل إلى الاستئناف لدى محكمة استئناف قضايا ضريبة الدخل، وأخيراً تنتقل إلى التمييز لدى المحكمة المختصة بالتمييز[2].

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في إقرارات الفاحص الضريبي في ضريبة الدخل

يوجد العديد من العوامل التي تؤثر في قرارات الفحص الضريبي منهـا: العوامـل المرتبطـة بالإدارة الضريبية، والعوامل المرتبطة بالفاحص الضريبي، والعوامـل المرتبطـة بـالمكلفين

[1] صبري نضال رشيد: مرجع سبق ذكره.ص257

[2] صبري نضال رشيد: مرجع سبق ذكره.ص257

والعوامل المرتبطة بالتشريعات الضريبية والعوامل المرتبطة بالمفوض عن المكلف ويمكن توضيح هذه العوامل على النحو التالي:

العوامل المرتبطة بالإدارة الضريبية:

وهذه العوامل تتمثل في رغبة الإدارة الضريبية في زيادة التحصيلات الضريبية، من أجل تحسين صورتها أمام الإدارة العامة، وذلك بالضغط على الفاحص الضريبي، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بالأهداف الاجتماعية، والاقتصادية، والمالية لعملية الفحص الضريبي، حيث إنَّ ضغط الإدارة على الفاحص الضريبي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية، الأمر الذي يعد جوراً بحق الفاحص الضريبي الذي يلتزم بزيادة التحصيلات الضريبية، مع استمرار الظروف على ما هي عليه، وبالتالي فإن كثرة المهام المفروضة من الإدارة على الفاحص الضريبي تؤدي إلى قرارات متسرعة من قبل الفاحص الضريبي، وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان[1].

ويمكن أن يؤثر تحويل الملفات من قبل الإدارة الضريبية إلى فاحصين قليلي الخبرة على قرار الفاحص الضريبي إذ أن سوء الاختيار من قبل الإدارة الضريبية قد يؤدي إلى وقوع الفاحص في أخطاء كبيرة وهذا يؤثر سلباً على الإدارة الضريبية.

كما تلعب خبرة الإدارة الضريبية دوراً هاماً في التأثير على قرار الفاحص الضريبي، من خلال اعتماد الإدارة: للدراسات العلمية، والأجهزة المتقدمة واليد العاملة المدربة والاستعلامات الواسعة، وهذا لا يتم إلا بوجود كادر في الإدارة مؤهل وذي خبرة واسعة، ليتم بعد ذلك الحصول على مبالغ التحصيلات الضريبة في أسرع وقتٍ ممكن وبكفاءة عالية[2].

---

[1] العلكاوي، طلال جيجان: ***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*.مجلة البصائر**.العدد1.المجلد1.2006/ ص181.

[2] العلكاوي، طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*** .ص181.

العوامل المرتبطة بالفاحص الضريبي:

وتشمل رغبة الفاحص في إنجاز أكبر عدد من الملفات في سبيل إرضاء الإدارة الأمـر الـذي يدفعه لإنجاز العدد المطلوب ولكن بقرارات متسرعة وبعيدة عن الموضوعية المطلوبة[1].

كما يمكن أن تلعب رغبة الفاحص الضريبي بتحقيق أكبر قدر من الضريبة، فيقـوم الفـاحص بفحص كشوفات التقدير الذاتي إحساساً منه بأنه يمكن أن تكون هناك تحصيلات ضريبية أكبـر يمكن الحصول عليها.

كما أن عدم التزام الفاحص الضريبي بتطبيق بنود القانون فيما يتعلق بغرامات التأخير، يجعلـه ينهي عمليات الفحص الضريبي في موعد أقصاه اليوم الأخير رغبة منه في عدم تحميل المكلف غرامات التأخير مما قد يؤثر على عدالة الفحص الضريبي.

كما قد يؤثر مدى إلمام الفاحص بمواد التشريع الضريبي على قراره، فالفاحص الذي يلم ببنـود القانون المختلفة، يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التـي قـد تواجهه[2].

كما يمكن أن يؤثر التأهيل الفني، والمحاسبي على قرار الفاحص الضريبي، فمن الضروري أن يكون الفاحص الضريبي مؤهلاً علمياً وعملياً وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة .

كما قد تؤثر الخبرة الشخصية للفاحص في إقراره إذ أن توفر الخبرة للفاحص ضـروري مـن أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ إليها المكلفون للتهرب من الضريبة، وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم.

---

[1] العلكاوي، طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*** .ص181.

[2] العلكاوي، طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل***.ص181.

وقد يؤثر روتين العمل المتكرر على قرار الفاحص الضريبي فالفاحص الضريبي الـــذي يقـــوم بنفس الأعمال بشكل يومي يصيبه شعور بالملل وبالتالي قد يؤثر ذلك على قراراته.

العوامل المرتبطة بالمكلفين:

وتتمثل في رغبة بعض المكلفين بعدم التعاون مع الفاحص، وذلك من خـــلال إحـــساسهم بـــأن الفاحص الضريبي جاء ليأخذ أموالهم، فمنهم من يعمل كل جهده لعدم دفع الـــضريبة المترتبـــة عليه مما يؤدي إلى عدم الثقة بين المكلف والفاحص الضريبي[1].

كما تؤثر طبيعة نشاطات المكلف وتنوعها على قرار الفاحص الـــضريبي فكلمـــا زادت هـــذه النشاطات وتداخلت فيما بينها أصبح عمل الفاحص أصعب في تحديد الوعاء الضريبي الصحيح.

إضافة إلى تفاوت المكلفين في عملية تنظيم الدفاتر، والسجلات والحسابات بصورة قد تـــساعد الفاحص الضريبي في استخراج النتائج الصحيحة وإجراء عملية الفحص الضريبي بشكل أفضل وأكثر دقة[2].

وقد تلعب بعض العوامل الأخرى، مثل شعور بعض المكلفين بأفضلية نظام الزكاة على النظـــام الضريبي مما يؤدي إلى عدم تعاون المكلف مع الفاحص الضريبي.

كما أن عدم رضا المكلفين عن الخدمات المقدمة من الدولة وعدم الرضا عن أوجـــه الـــصرف الحكومي وغيرها من الأمور قد تؤثر على عمل الفاحص الضريبي[3].

---

[1] العلكاوي طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهـــة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*** .ص181.

[2] العلكاوي طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهـــة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل***.ص182

[3] العلكاوي طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهـــة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*** .ص182.

العوامل المرتبطة بالتشريعات الضريبية:

إن التشريعات الضريبية تتميز عن باقي التشريعات الأخرى بأنها تتعدل باستمرار مما يؤدي إلى تعدد النصوص وتعقيدها وصعوبة تفسيرها وهذا قد يسبب إرباكا للفاحص الضريبي.

كما تمثل العقوبات غير الواضحة في التشريع الضريبي أحد العوامل التي قد تؤثر في قرارات الفاحص الضريبي لذا يجب تشديد العقوبات بحق الذين يثبت تهربهم الضريبي.

كما قد يلعب تعدد أوجه تفسير بعض النصوص كالإعفاءات والتنزيلات الضريبية لبعض الدخول في التشريعات الضريبية دوراً كبيراً في التأثير على قرارات الفاحص الضريبي حيث إنَّ هناك مواداً في القانون الضريبي تحتمل عدة تفسيرات وفق كل من المكلف والفاحص الضريبي[1].

العوامل المرتبطة بالمفوّض عن المكلف:

يجب على الفاحص أن يكون على مستوى عال من المسؤولية تجاه خزينة الدولة وخاصة فيما يتعلق بالعلاقة الشخصية بين الفاحص والمفوض، فلا يجوز للمفوض أن يُخفي بعض الحقائق عن مصدر دخل المكلف لأن هذا يضر بمصلحة الخزينة.

كما يشمل ذلك رغبة المفوض بتقليل الضريبة المفروضة على المكلف إلى أقل مستوى ممكن وذلك كمحاولة منه في المحافظة على استمرارية تفويضه من قبل المكلف باعتبار المكلف يرغب بشكل دائم في الوصول بالعبء الضريبي إلى أقل مستوى ممكن.

ومن العوامل المرتبطة بالمفوض استخدامه لثغرات القانون، فلا يوجد في الدنيا أي قانون وضعي كامل ويسعى المفوض دائماً لاستغلال أي ثغرة في القانون لمصلحة المكلف لكي تكون الضريبة المفروضة أقل ما يمكن حيث يحاول المفوض أن يحول هذه الثغرات لمصلحة المكلف[2].

---

[1] العلكاوي طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل***.ص183.

[2] العلكاوي طلال جيجان: مرجع سبق ذكره.***تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل*** .ص 184.

المطلب الثاني

معايير الفحص الضريبي

وكما هو الحال في تدقيق الحسابات فإن عملية الفحص الضريبي مرتهنة بمجموعة من المعايير والآليات وتقسم هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات رئيسية: تغطي المجموعة الأولى المعايير العامة (الشخصية) التي يجب توافرها في الفاحص، حتى يتمكن من القيام بخدمات الفحص طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية، فتتمثل في معايير العمل الميداني، الذي يجب أن يلتزم بها الفاحصون عند أداء عملية الفحص الضريبي وأما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات كتابة تقرير الفحص الضريبي.

الفرع الأول: المعايير العامة(الشخصية)

وهي مجموعة من المعايير تتعلق بالتكوين الشخصي أو الذاتي لمن سيزاولون مهنة الفحص الضريبي ومن هنا أطلق عليها البعض المعايير الشخصية وهذه المعايير كما يلي:

- يجب أن يقوم بالفحص شخص، أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاية اللازمة في الفحص الضريبي.
- على الفاحص الضريبي أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تمت إلى المهمة المنوطة به .
- على الفاحص الضريبي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية الفحص ووضع التقرير وفيما يلي شرح موجز لكل قاعدة من هذه القواعد[1]:

---

[1] عبد الله خالد أمين: **تدقيق الحسابات**.ط1.عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة. 1999.ص53.
وذلك بتصرف استنادا إلى أنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على خدمات التدقيق لأغراض خاصة والتي منها التدقيق الضريبي بالتالي يمكن دراسة تأثير التزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.

التدريب والكفاية(التأهيل العلمي والعملي Training and Qualification)

يجب أن يمتلك الفاحص الضريبي التأهيل العلمي، والكفاءة المهنية الملائمة من أجل إتمام عملية الفحص الضريبي كما يحتاج الفاحص الضريبي أن يكون على صلة بعلوم، مثل: المحاسبة والإحصاء، والقانون والاقتصاد لذلك على الإدارة الضريبية أن تحتفظ ببرنامج لضمان أن موظفيها يحافظون على الكفاءة المهنية عن طريق التعليم المستمر والتدريب[1].

ففي حين نجد بعض القوانين تلزم الفاحص الضريبي بالتأهيل العلمي والعملي مثل القانون المصري إلا أن القانون الفلسطيني لم يشر إلى الدرجة العلمية التي يجب أن يتحلى بها الفاحص الضريبي لضمان قيامه بالفحص الضريبي بشكل يضمن الجودة المطلوبة، فعلى سبيل المثال أوضح القانون المصري الشروط الواجب توافرها في الفاحص الضريبي من خلال المادة (6/141): التي أشارت أن المجلس الضريبي في مصر يمارس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية: **" 6 - دراسة مدى الكفاءة الفنية، والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب، بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية، والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن"**[2].

وتتضمن مؤهلات الفاحص الضريبي ما يلي[3]:

- معرفة الطرق، والأساليب التي تنطبق على الفحص الضريبي والتعليم، والمهارة والخبرة اللازمة لتطبيق تلك المعرفة على عملية الفحص الضريبي كما يجب أن يكون الفاحص الضريبي من ذوي المهارة في المباديء المحاسبية والتدقيقية المناسبة.

- امتلاك مهارات الاتصال بوضوح شفوياً، وكتابياً حيث تحتاج هذه المهارات أثناء قيامه بالفحص الضريبي لدى المكلفين حتى يتسنى له التأكد من الإقرارات المقدمة له.

---

[1] جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين.**معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية**.الكتاب الأصفر.ط1.غزة: مكتب المحاسبة العام. 2002.ص12.

[2] قانون الضريبة المصري على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

[3] جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين مرجع سبق ذكره.ص13.

إن التدريب اللازم لمهمة الفحص الضريبي يشمل منهجاً علمياً موسعاً، تليه دراسة مهنية شاملة في المحاسبة الضريبية لذلك العمل الذي يجمع بين علم المحاسبة، وعلم الضرائب في آن واحد وبذلك فإن المحاسبة الضريبية ليست محاسبة صرفة، كما أنها ليست ضـرائب خالـصة[1]، وإذا كانت المحاسبة الضريبية تهتم بصفة أساسية بالجوانب الفنية والأمور المحاسبية والمراجعيـة والرقابية للضرائب فإن مبادءَها وقواعدها ومفاهيمها لا بد أن تنشأ ولديها الصلة الوثيقة بـين علم المالية العامة و المحاسبة[2]. ويتطلب التدريب المهني الملائم مواصلة الدراسـة والمداومـة على الاطلاع على المجلات المهنية والنشرات والبيانات التي تصدر عـن مختلـف الهيئـات المهنية والرسمية التي تعنى بالمحاسبة الضريبية.كما ينطوي التدريب على الاشتراك بانتظام في الاجتماعات، والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة الـضريبية وإنما بالعلوم ذات العلاقة بها، كإدارة الأعمال، والاقتصاد، والإحصاء، وغيرها. فبالنسبة لمـن يزاولون مهنة الفحص الضريبي ينبغي أن تكون مثل هذه المداومة بمثابة واجب يلتزمـون بـه كما تعد الخبرة ضرورية في هذا المجال، لأن التدريب يبقى قاصراً بوجه عام، ما لـم ترافقـه الخبرة العملية، والأساس العلمي على السواء، كي يحوز على مستوى الكفايـة الـلازم، ليفـي بمسؤولية الفاحص الضريبي[3].

الاستقلال (أو الحياد) Independence

تشير الدراسات إلى أن استقلال الفاحصين الضريبيين يتطلب استقلالا في الحقيقة والمظهر، أي أنه يجب أن يكون مستقلاً ظاهرياً، وموضوعياً، فليس من الضروري أن يحافظ الفاحص علـى اتجاه الاستقلال في الاضطلاع بمسؤولياته فقط وإنما من المهم أيضا أن تثق الإدارة الـضريبية والمكلفون في توافر ذلك الاستقلال حيث إنَّ كلا الاستقلالين هامان. ويحـدث الاسـتقلال فـي

---

[1] الشافعي جلال: مرجع سبق ذكره.ص8.

[2] أبو طبل عيسى: **أصول المحاسبة الضريبية**.القاهرة: دار الثقافة العربية.1982.ص16 -26.

[3] عبد الله خالد أمين: مرجع سبق ذكره.ص54.وذلك بتصرف استنادا إلى أنه يمكن تطبيـق معـايير التـدقيق الدولية على خدمات التدقيق لأغراض خاصة والتي منها التدقيق الضريبي بالتالي يمكن دراسة تـأثير التـزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.

الواقع أو الحقيقة، أو في الجوهر، عندما يتمكن الفاحص من الحفاظ على اتجاهٍ غير متحيز عند أداء الفحص الضريبي في كافة مراحله أي أن الاستقلال في الحقيقة يمثل الأمانة الفكريـــة، أو العقلية أو حالة من صفاء الذهن التي تسمح للفاحص بإجراء عملية الفحص الـــضريبي دون أي ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصي له، أو تسمح له بالعمل بنزاهة، وموضوعية، وممارســـة الشك المهني. بينما يحدث الاستقلال في المظهر من خلال تفسيرات، ومدارك الآخـــرين لـــذلك الاستقلال، وهذا ينتج من اعتقاد الآخرين بأن الفاحص يبدو لهم مستقلاً، ولهذا فـــإن الفـــاحص الضريبي يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع المكلف أو إدارته الـــضريبية

فالاستقلال من حيث الشكل، هو: الابتعاد عن الوقائع، والظروف الجوهرية التي قد يُستخلص منها أنه قد تم التأثير على النزاهة والموضوعية للفاحص الضريبي.[1]

العناية الواجبة (الحذر المهني المعقول) :

على الفاحص بذل العناية الواجبة في عملية الفحص الضريبي وفـــي عمليـــة وضـــع التقريـــر النهائي وهذه العناية تفرض اكتمال أوراق العمل وكفاية أدلة الإثبـــات وموضـــوعية تقريـــر الفحص كما يجب أن يتجنب الفاحص كمهني الإهمال ولكن لا يتوقع منه أن يصل إلى الحكم المثالي في كافة الحالات[2].

إن ما يتعهد به الفاحص الضريبي هنا هو حسن النية، والأمانة، وليس عدم الوقوع في الخطـــأ كما أنه يكون مسئولاً أمام الإدارة الضريبية عن الإهمال، وسوء النية، وعدم الأمانة، لا عن أية خسائر تنتج عن خطئه في عملية التقدير الضريبي[3].

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد: **فلسفة المراجعة**.الاسكندرية: الدار الجامعية.2009.ص209 -210.

[2] لطفي أمين السيد أحمد: مرجع سبق ذكره.ص178.

[3] عبد الله خالد أمين: مرجع سبق ذكره.ص55.وذلك بتصرف استنادا إلى أنه يمكن تطبيـــق معـــايير التـــدقيق الدولية على خدمات التدقيق لأغراض خاصة والتي منها التدقيق الضريبي بالتالي يمكن دراسة تـــأثير التـــزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.

وفي نظر الباحثة، فإن قضية العناية الواجبة تتعلق بما يؤديه الفاحص الضريبي من عمل ودرجة حسن أدائه له، فبالنسبة لأوراق العمل التي يحتاجها الفاحص من المكلفين مثلاً تتطلب هذه العناية أن تكون محتويات تلك الأوراق كافية، لدرجة تدعيم رأيه، وتقريره النهائي عن ما يصرِّح به عن تطبيقه لقواعد الفحص الضريبي اللازمة ومدى ملائمة هذه الأوراق لمتطلبات الفحص التي يحددها قانون الضريبة.

كما تتطلب العناية المهنية إلمام الفاحص بكل جوانب القانون الضريبي الذي يحكم عملية الفحص الضريبي وعليه أن يعرف وعاء الضريبة، ونسبتها وكيفية احتساب الربح الضريبي بالإضافة إلى الإعفاءات، والخصومات على كل شريحة ضريبية وعليه أن يوضح للمكلفين الغرامات التي تُفرض عليهم في حالة التهرُّب الضريبي.

كما تتطلب العناية المهنية أن يقوم الفاحص بمراجعة أدائه بشكل دوري من خلال: التقييم الذاتي والموضوعية والاستقامة والتدريب.

وترى الباحثة أيضاً أن موضوع العناية المهنية يتطلب المحافظة على سرية العمل، حيث ألزمت بعض القوانين الضريبية بالتزام السرية فقانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل عام 2008 أشار في المادة (47) منه إلى **أنه " 1. تعتبر جميع الأوراق والبيانات وإقرارات التقدير ونسخها والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين أسراراً محظوراً إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون. ولا يطلب من موظف ضريبة أن يبرز أي مستند، أو كشوف، أو قوائم في أي محكمة، غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل 2. إذا أفشى موظف الضريبة معلومات جمعها أو اطلع عليها من خلال عمله يعتبر كأنه ارتكب جرماً يعاقب عليه لدى إدانته بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر، أو بغرامة لا تتجاوز ألف وخمسماية (1500) دولار أمريكي أو بكلتا العقوبتين معاً[1].**

أما القانون الأردني فقد ألزم الفاحص الضريبي بمعيار السرية من خلال المادة (48): التي تنص على الآتي:

[1] قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل لعام 2008.

"أ - يترتب على كل من يضطلع بواجب رسمي لتنفيذ أحكام هذا القانون: 1. أن يعتبر المستندات والمعلومات

والكشوف، وقرارات التقدير، ونسخها التي يطلع عليها المتعلقة بدخل أي شخص أو مفردات أي دخل أنها سرية ومكتومة وأن يتداول بها على هذا الأساس. 2. أن يقدم ويوقع تصريحا للمحافظة على الأسرار الرسمية حسب الصيغة التي يضعها الوزير"[1].

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني Standards of Field Work

يتناول هذا الفرع المعايير التي يجب على الفاحص الالتزام بها أثناء عملية الفحص الميداني كالتخطيط والإشراف وإجراء تقييم شامل لنظام الرقابة والضبط الداخلي والحصول على الأدلة والبراهين الكافية لتدعيم تقريره النهائي.

1 - التخطيط والإشراف :

مما لاشك فيه أن التنفيذ الناجح يعتمد على التخطيط المحكم لعملية الفحص الضريبي وإجراءاته المختلفة ويرتبط هذا التخطيط أساساً بعملية الفحص الضريبي الذي يبنى على أساس القوائم المالية، وأوراق العمل التي تبين مدى تنفيذ خطة الفحص الضريبي التفصيلي، وفيما يلي مراحل التخطيط المناسب لعملية الفحص الضريبي[2] .

1- التخطيط المبدئي: يهدف التخطيط المبدئي إلى تأكيد الحاجة لوجود فحص ضريبي من عدمه، حيث تبدأ عملية الفحص الضريبي إذا تم رفض الإقرار الذاتي من قبل المكلف، وعند الرفض يتطلب أن تكون هناك أسباب تتطلب عملية الفحص الضريبي، من ضمنها شك الفاحص الضريبي بأن المكلف أخفى مصدر دخل خاضع للضريبة، أو قدّم إقراراً ضريبياً استنادا إلى

---

[1] أبو كرش مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**.ط1.بيروت: دار المناهج للنشر والتوزيع.2004.ص276.

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي**.2001.ص 195.

دفاتر، وسجلات، وحسابات مصطنعة مخالفة للدفاتر، والسجلات الحقيقية التي أخفيت عن مصلحة الضرائب أو اصطناع أو تغيير في فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بغية تخفيض الأرباح، أو زيادة الخسائر، أو أخفى نشاطا أو أكثر مما يخضع للضريبة[1]، كما ونصت الماده 2/22 من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل رقم 17 لسنة 2004 أنه يحق لمأمور التقدير عند توفر أدلة، أو بينات له أن يجري التحقيق اللازم ، بينما نصت الماده 25 من قانون ضريبة الدخل الأردني على أنه " للمقدر تدقيق الكشف المنصوص عليه في المادتين 26 و 27 من هذا القانون إذا ظهر نتيجة التدقيق أن هناك أسباباً تستوجب عدم قبول الكشف كلياً أو جزئياً".

2 - **التخطيط الرئيسي:** إذا ما تأكدت الحاجة إلى عملية الفحص الضريبي تأتي مرحلة التخطيط الرئيسي التي تهدف إلى وضع الإستراتيجية العامة، والمدخل المفصل لطبيعة، وتوقيت، ونطاق الفحص المتوقع بالكفاءة، والأداء المناسب من قبل الفاحص الضريبي، لذلك يجب على الفاحص أن يضع خطة شاملة، ويوثقها (خطة مكتوبة) شارحاً فيها نطاق عمليات الفحص، والتنفيذ المتوقع، وكلما كانت الخطة شاملة ومفصلة بشكل كاف، ساعدت على وضع برنامج للفحص الضريبي وتنفيذه بشكل ملائم[2].

كما يجب أن يتم التخطيط لكل عملية فحص ضريبي بصورة مستقلة، ولكل مكلف على حدة ويجب أن تتضمن الخطة بعض القضايا الهامة مثل: الدورات الزمنية للفحوص السابقة والفترة الزمنية اللازمة لإتمام عملية الفحص الضريبي[3]، ويجب أيضا أن يؤخذ بعين الاعتبار أثناء تحضير الخطة الرئيسية أن يحصل الفاحص على معرفة كافية بأعمال المكلف حتى تمكنه من تحديد، وفهم الأحداث، والعمليات، والممارسات التي قد يكون لها أثر هام على طبيعة الفحص الضريبي.

---

[1] قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل رقم 17 لسنة 2004 ماده رقم 39.

[2] الضابط مدين إبراهيم: **مدى تبني معايير المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا**.(رسالة دكتوراة غير منشورة).جامعة دمشق.سوريا.2006.ص147.

[3] الضابط مدين إبراهيم: مرجع سبق ذكره.ص147.

وتلك المعرفة يجب أن تشمل معلومات عن نوع النشاط الذي يعمل فيه المكلف، وكيفية عمل منشأته، فمثلا إذا كان المكلف يعمل بالمنتوجات الغذائية نخطط لفحص المخزون، وإذا كان المكلف مثلاً يعمل بأعمال الصيرفة، نخطط أو نولي أهمية لسعر الصرف وهكذا، ويمكن الحصول على تلك المعلومات من الخبرة السابقة بالمؤسسة ونشاطها ومن خلال مناقشة العاملين في المؤسسة، ومناقشة المراجعين الداخليين في المؤسسة، والإطلاع على تقاريرهم، وأيضا مناقشة الفاحصين الضريبيين الآخرين الذين قاموا بفحص المنشأة في السنوات السابقة[1]، ولاشك أن فهم الفاحص الضريبي لطبيعة أعمال المكلف يساعد على تقويم الأخطار، وتحديد المشاكل وتخطيط وإنجاز عملية الفحص الضريبي بكفاءة وفاعلية .

ومن ضمن الأمور الهامة أيضا في عملية التخطيط الرئيسي الإجراءات التحليلية التي تعد من الأساليب الفعالة، والمساعدة للفاحص الضريبي عند القيام بتخطيط عملية الفحص الضريبي وتنفيذها، لأنها تمكنه من الحصول على معلومات جديدة بوساطة دراسة العلاقات التي تقبل المقارنة[2]، وتفيد الإجراءات التحليلية في عملية التخطيط الرئيسي للفحص الضريبي في فهم أعمال المكلف وتحديد طبيعة إجراءات الفحص الضريبي وتوقيتها ونطاقها .

وتنقسم الإجراءات التحليلية إلى عدة أنواع وهي :

1 - مقارنة بيانات المكلف مع بيانات النشاط الذي يعمل فيه هو وأمثاله من المكلفين الممارسين لذات الفعالية وبنفس ظروف العمل.

2 - مقارنة بيانات المكلف مع ما يقابلها من بيانات في سنوات سابقة.

3 - مقارنة بيانات المكلف مع توقعاته .

4 - مقارنة بيانات المكلف مع توقعات الفاحص الضريبي .

---

[1] القاضي حسين والدحدوح حسين: **مراجعة الحسابات أساسيات**.دمشق.1999.ص231.

[2] القاضي حسين الدحدوح حسين: مرجع سبق ذكره.ص233.

وتعد نسب أو معدلات الأرباح الإجمالية والصافية من أشهر المعدلات أو النسب التي تجري المقارنة على أساسها في الدوائر المالية[1] وعلى الفاحص الضريبي أن يطبق الإجرءات التحليلية من واقع المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف في بيانه الضريبي، ومن مصادر المعلومات الأخرى .

ويجب أيضاً الأخذ بعين الاعتبار عند إجراء التخطيط الرئيسي لبند الأهمية النسبية تحديده، لأن الأخذ به ضروري لسببين على الأقل:

1 -إن التحديد المبكر للأهمية النسبية أثناء فترة التخطيط الرئيسي يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطار، والمخالفات، ويعد هذا التحديد من أهم خطوات الفاحص الضريبي، إذ يتطلب منه قدراً كبيراً من الحكم المهني .

2 -إنه بمجرد تحديد الأهمية النسبية، فإن العناصر، والقيم غير المهمة تحدد أيضا ، ومن ثم فإن الفاحص يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة، وبالتالي تحسين نوعية الفحص، ورفع كفايته.فلذلك يجب على الفاحص أن يأخذ الأهمية النسبية في الحسبان عندما يحدد طبيعة إجراءات الفحص وتوقيتها ونطاقها.والسبب الرئيسي للتفكير في الأهمية النسبية أثناء خطوات التخطيط للفحص الضريبي هو إيجاد التوازن بين الكفاية والفاعلية في عملية الفحص الضريبي مما يجنب الفاحصين إجراء عمليات الفحص أقل مما يجب، أو أكثر مما يجب، وإضاعة الوقت والجهد[2].

دراسة وتقييم نظام الضبط الداخلي الموجود في المنشأة: Internal Control

يجب على الفاحص دراسة نظام الضبط الداخلي المطبق، وتقييمه وذلك ليحدد نطـــاق عمليـــة الفحص الضريبي، ومدى الاختبارات التي يجب أن تشملها عليها عملية الفحص الضريبي، وإن تحديد النطاق عائد لتقدير الفاحص وفطنته ودرايته (حكمه المهني)[3].

---

[1] الضابط مدين إبراهيم: مرجع سبق ذكره.ص150.

[2] المجمع العربي للمحاسبين: مرجع سبق ذكره.ص232 ص233

[3] عبد الله خالد أمين: مرجع سبق ذكره.ص56.

وإن قيام الفاحص بواجباته المهنية تبدأ من نقطة انطلاق رئيسة، تتجلى في دراسة الرقابة الداخلية، وتقويمها، وتعد الرقابة الداخلية، وتقويمها نقطة البداية بالنسبة له، والأساس الذي يرتكن عليه في إعداده لبرنامج الفحص، وفي تحديده لكمية الاختبارات التي سيقوم بها[1]، وتعد دراسة الرقابة الداخلية ضرورة فنية لخدمة الإدارة الضريبية وخدمة الفاحص وتقليل الصعوبات التي قد تواجه الفاحص الضريبي في عمله ، فدراسة وفحص وتحليل الرقابة الداخلية يعد أمراً جوهرياً في عملية الفحص، وفي قرارات الفاحص المرتبطة ببرنامج، ونطاق، وزمن الفحص الضريبي، ومن أجل ذلك فإن على الفاحص الضريبي أن يلجأ إلى أدوات متعددة لدراسة فاعلية النظام في إنتاج البيانات المحاسبية وفيما يلي شرح موجز لكل منها[2]:

1 - **طريقة التقرير الوصفي**: تقوم هذه الطريقة على وصف إجراءات الرقابة، عن طريق شرح تدفق العمليات والبيانات وعن طريق تحديد مراكز السلطة والمسؤولية لكل دورة عمليات.

2 -طريقة قائمة الاستقصاء: وتقوم هذه الطريقة على إعداد قائمة أسئلة تغطي إجراءات الرقابة الداخلية لكل دورة عمليات، ويجب أن تصاغ هذه الأسئلة بطريقة تهدف إلى الاستفسار عن تفصيلات العمل، وخطواته المتبعة في كل مركز نشاط ، وتشمل عملية الاستقصاء: البحث والتحقيق في جميع مصادر المعلومات المتاحة، بهدف جمع الأدلة اللازمة، للتأكد من المعلومات المصرح عنها من قبل المكلف، وتمكن الفاحص الضريبي من أجل هذه الغاية الاطلاع على جميع مصادر المعلومات بما فيها[3]:

أ - الملفات المسموح بتناولها، والموجودة لدى الجهات الحكومية الأخرى، مثل: دائرة الجمارك ووزارة الصناعة والتجارة والبنك المركزي التي تعود إلى المكلف موضوع البحث والتحقيق.

ب - القوائم المالية المعدة من قبل مدققي الحسابات عند قيامهم بتقديم تلك الخدمات للمكلف.

---

[1] القاضي حسين الدحدوح حسين: مرجع سبق ذكره.ص242

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص 295 -296.

[3] الضابط مدين: مرجع سبق ذكره.ص 150 -151

ج- طلب أوراق العمل ذات العلاقة، بما فيها أوراق عمل المحاسبين، والمدققين ضمن شروط تحديدها في دليل عمل المنظمة، وأوراق العمل، تعني: أوراق العمل المحتفظ بها من قبل المدققين التي تتناول عمليات التخطيط، وإعداد القوائم المالية، ورأيهم في تلك القوائم، كما يتم طلب أوراق عمل تسوية الضريبة التي يعمل المحاسبون على تحضيرها، بهدف تقديمها إلى الفاحص المختص بتدقيق البيان الضريبي، ويتم طلب الأوراق للتحقق من صحة بعض الحسميات، وبنود النفقات الموجودة في البيان الضريبي، ولكن نريد أن نوضح أن الدخول لتلك الأوراق التي يتم إعدادها من قبل المدققين يحدث عادة في ظروف غير اعتيادية، ففي الحالة الطبيعية يتم اللجوء إلى سجلات، وكشوف المكلف الأساسية، وإن الدخول إلى أوراق عمل المدققين يتم فقط في حالة أن البيانات الفعلية المذكورة لا يمكن الحصول عليها من سجلات المكلف وعندئذ يمكن طلب تلك المعلومات كمصدر إضافي للبيانات الفعلية.

3- **طريقة خرائط التدفق (الإجراءات) ((Data Flow Digram (DFD)):** إن خرائط التدفق هي عرض بياني لنشاط معين، أو لدورة عمليات محددة، وإن هذه الخرائط تمكن الفاحص الضريبي من تقويم إجراءات الرقابة الداخلية بطريقة مختصرة وبفترة وجيزة نسبياً وتتميز تلك الخرائط عن الطرق السالف ذكرها (التقرير الوصفي، قائمة الاستقصاء) بأنها توضح خط سير العمليات بين أجزاء النظام بطريقة ميسرة أو سهلة، كما توضح الوسائل المستعملة في إدخال البيانات، واستخراجها يدويا أو إلكترونيا بأجهزة الإدخال، والإخراج في حالة الأنظمة الآلية والإلكترونية[1].

كنتيجة لدراسة ولتقييم الفاحص لبنية الرقابة الداخلية، فإن الفاحص الضريبي يصبح على معرفة بنقاط الضعف في تلك المنشأة وبالنظام المحاسبي وبالتالي يستطيع تحديد الاختبارات الجوهرية التي يتطلبها نطاق الفحص الضريبي .

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص 296.

أدلة وقرائن الإثبات Evidence

الأدلة

تعددت التعريفات التي تناولت مفهوم الدليل، لكنها جميعها تشتمل على كل ما يعتمد عليه الفرد للوصول الى حكم معين عن موضوع متنازع عليه، وهي تقدم البرهان، وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم، وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، وآخر يعرِّف القرينة بأنها: "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الانسان لتمكينه من اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي".

وترى الباحثة بأهمية الدليل أو القرينة بالنسبة للفاحص الضريبي، لمساعدته في تقدير الضريبة الحقيقية على المكلَّف، ومنعه من التهرب الضريبي، وتوفر عند الفاحص الاقتناع بذلك التقدير أو الربط الضريبي .

ويوجد شروط للأدلة، وهي: كفاية الأدلة وملائمتها، وصلاحيتها، أما بالنسبة لكفاية الأدلة فيعني أنها تقوم على أساس القياس الكمي، أي مقدار وحجم الأدلة الضروري لتدعيم رأي الفاحص الضريبي، وهذا يعني وجود علاقة بين كفاية الأدلة، وبين كميتها، ودرجة تنوعها، ويتم قياس كمية الأدلة من خلال حجم العينة الذي يختاره الفاحص، والهدف الذي يرتكز عليه، أما مفهوم ملاءمة الأدلة فيعني صلاحية الدليل، وجدارته في مساعدة الفاحص الضريبي في استنتاج رأي منطقي عن العنصر المراد إثباته[1].

أما بالنسبة لصلاحية الدليل فإنها تتعلق بإجراءات الفحص التي يتم اختيارها، فيجب أن تحتوي تلك الأدلة على خصائص معينة منها، استقلالية المصدر حيث يمكن الاعتماد على الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي للمنشأة ، فالأدلة الخارجية أقوى من الأدلة الداخلية وأيضا عندما تكون الرقابة الداخلية لدى المكلف فعّاله تكون الأدلة التي يتم التوصل إليها موثوقاً بها، ويعتمد عليها، ولا ينظر إليها أنها أدلة ضعيفة ، وكما أن الأدلة التي يتم التوصل إليها من

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص 242.

قبل الفاحص الضريبي بنفسه من خلال الفحص الفعلي، والملاحظة، والعمليات الحسابية أكثر صلاحية من المعلومات التي يتم التوصل اليها بشكل غير مباشر[1].

وتصنف أدلة الفحص الضريبي على النحو التالي[2]:

1- الأدلة الكتابية المتمثلة بالمستندات، وهي على رأس الأدلة التي يعتمدها الفاحص الضريبي في القضايا القانونية، وتتضمن المستندات، والبيانات اللازمة للتحقق من حدوث عملية معينة ومن صحة إثباتها في السجلات الحسابية ويجب على الفاحص الضريبي أن يراعي عند الفحص اعتبارات أساسية أهمها :

أن يكون المستند مستوفياً الشروط القانونية كافة، وأن يكون المستند خاصاً بعمليات المشروع ويكون مستوفياً لجميع التوقيعات.

2- وقد يلجأ الفاحص إلى الشهادة لتأكيد توقعاته، أو ترسيخ قناعته المبنية على الأدلة الكتابية أو غيرها، فقد يسأل الفاحص الضريبي بعض العاملين في المشروع، أو بعض الأطراف الأخرى خارج المشروع للإدلاء بشهادتهم وقد نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدّل في المادة 5/27 **(يجوز لمأمور التقدير أن يستجوب أي شخص يعتقد أن لديه معلومات تتعلق بتقدير المعترض عليه، شريطة عدم استجواب المستخـــدَم (بفتح الدال) لدى المعترض، أو وكيله، إلا إذا وافق المكلف على ذلك)**.

3-كما يعتمد الفاحص الضريبي في أدلة الاثبات على المعاينة، والخبرة، حيث تدخل تلك الأدلة في قضايا الوجود المادي، وهي أقوى الأدلة في الفحص الضريبي، وعندما لا يقتنع الفاحص الضريبي بإقرار المكلف، فإنه يقوم بالذهاب إلى محلات المكلفين، ومكاتبهم، ويدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزنة، والسجلات، والقيود، ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات كدليل قاطع على صحة رأي الفاحص الضريبي، وربطه للضريبة المقدرة على

---

[1] أرينز ألفين لوبك جيمس: **المراجعة مدخل متكامل**.القاهرة: دار المريج.ص242.

2 المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص247.

المكلف كما نص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل رقم 17 لسنة 2004 في المادة رقم 22/ 2 **(عند توفر أدلة، أو بيانات، لدى مأمور التقدير، يحق للمدير، أو الموظف المفوض من قبله خطياً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين ومكاتبهم، وأن يدخل إلى مكان العمل لفحص البضائع المخزونة، والسجلات، والقيود، والمستندات الأخرى المتعلقة بالعمل ويجوز له ضبط هذه السجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمدة لا تزيد على ثلاثين يوماً تُجدَّد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية).**

4- كما يعمد الفاحص الضريبي إلى أخذ إقرارات من الإدارة الضريبية لتفسير بعض السياسات الماضية، أو الإجراءات المتخذة، كما يجوز للمدير، أو الموظف المفوض من قبله خطياً تبادل المعلومات الضريبية والمالية وذلك لغايات الحفاظ على حق الخزينة العامة.

5- لغرض حصول الفاحص على أدلة الإثبات الكافية، يتعين عليه إجراء فحوص اختبارية لعمليات، وأنشطة منشآت الأعمال، وقد اعتمد الفاحص في بداية الأمر على أسلوب الفحص الشامل[1]، ويقصد به "فحص كافة الدفاتر، والسجلات، والمستندات، والحسابات المستند إليها الإقرار، وجميع المفردات، والقيود المثبتة بها، ومراجعة كافة المستندات، والترحيلات، وأعمال الجمع، والترصيد، ومطابقة الدفاتر، والسجلات، وكافة المعلومات المالية، مع الحسابات الختامية، وقائمة المركز المالي للتأكد من سلامة القيد وانتظامه، وأن كافة الدفاتر، والسجلات تعبر عن قيمة النشاط الحقيقي"[2]، بالتالي فإن نظام الفحص الشامل هو: أسلوب جمع البيانات من جميع الوحدات الإحصائية لجميع الأنشطة دون أي استثناء.

ويتم الفحص الشامل بهدف الحصول على بيانات، ومعلومات وافية عن كل ملف من ملفات كل مأمورية سواء أكانت هذه الإقرارات تتعلق بالأنشطة التجارية أو المهنية أو الصناعية أو الرواتب، والأجور، أو ثروة عقارية، أو غيرها، وقد أصبح الفحص الضريبي الشامل إجراءً غير عملي نتيجة لكبر حجم المشروعات، واتساع نطاق أنشطتها، وتعقد عملياتها، كما أن

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد: **المراجعة باستخدام العينات**.الاسكندرية: الدار الجامعية.2009.ص2.

[2] عطية يوحنا نصحى: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

الفحص الشامل لن يكون ضروريا إذا كان مجتمع الفحص متجانساً نسبياً وكما أنه يتمثل في هدر الوقت والجهد بشكل كبير ونتيجة لذلك فإن على الفاحص الضريبي أن يختار عينة من العمليات المالية ثم يقوم بفحص مفردات هذه العينة بالنسبة لخاصية معينة وعلى أساس ذلك يمكن استنتاج ما إذا كانت الأرصدة، أو الحسابات، أو نظم الرقابة قد تم التعامل معها بشكل مناسب[1]، ويقصد بالفحص الضريبي باستخدام العينة هي: "مجموعة من المفردات، يتم اختيارها من مجتمع معين وذلك لإجراء دراسة عليها"[2] ويتم اختيار هذه العينة من المجتمع تحت الدراسة، بحيث تمثله تمثيلاً صادقاً وقد أكدت التجارب في هذا الصدد أنه إذا ما تم اختيار العينة بطريقة علمية سليمة فإنه يمكن الحصول على بيانات، ونتائج دقيقة إلى حد كبير، وبأقل جهد ووقت بالمقارنة بدراسة كل مفردات المجتمع.

ونظام الفحص بالعينة له العديد من المميزات التي تتمثل، في: اختصار الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص الضريبي وبالتالي اقتصاد التكاليف ولذلك فهو يعالج سلبيات أسلوب الفحص الضريبي الشامل، المتمثل في فحص كل قيد في السجلات المحاسبية، وما يؤيده من مستندات كما أن الفحص في العينة يحقق مردوداً إيجابياً لنشاط الفحص الضريبي حيث يركز على نوعية الفحص وليس على شموله لكافة أنشطة المكلفين أي أنه يركز على الكيف وليس الكم وبالتالي يؤدي لجودة أعمال الفحص الضريبي كما أنه يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي، إذ يسهّل تتبع غير المستجيبين لأحكام القانون الضريبي، بينما يكون ذلك صعباً في حالة الفحص الشامل، كما ويستثمر القوى العاملة الاستثمار الجيد وينظم حجم الأعمال ويساعد على توفير التخطيط العادل والموضوعي ويوحّد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي ويخفف الأعباء الإدارية على كاهل المأموريات الضريبية، ويعمل على سرعة المحاسبة الضريبية[3] .

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد: مرجع سبق ذكره. ص3.

[2] عطية يوحنا نصحى مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

[3] عطية يوحنا نصحى: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

وعلى الرغم من تلك المميزات الهامة في استخدام العينات في الفحص الضريبي، إلا أنها قد لا تكون ضرورية في جميع مجالات الفحص الضريبي بل هي تناسب الحالات التي يتم فيها إجراء معاملات كثيرة متشابهة فلذلك هناك بعض الحالات التي قد لا تصلح في استخدام أسلوب العينة، فمثلاً عند أقسام المعاملات المرتبطة ببند معين في الأهمية الكبيرة، وعند أقسام مفردات المجتمع بالحساسية، مثل: رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة التي تحتاج إلى فحص جوهري بغض النظر عن حجمها وفي حالة وجود اختلاف بين مفردات المجتمع بحيث يصبح مجتمع العينة غير متجانس.[1]

وهناك عوامل لتحديد حجم العينة المختارة ومن أهمها: تطابق البيانات والمعلومات الواردة بالإقرار للبيانات مع المعلومات المتوافرة لدى المأمورية.وألا تزيد درجة الانحراف النسبي في الدخول الصافية أو الضريبية المعلنة بالإقرار عن الضرائب التي اعتاد المكلف على دفعها[2].

ويمكن أن تستخدم الطرق التالية في تحديد العينة :

أ- طريقة مفتوحة: ويتم تحديد العينة على أساس الافتراض الذي يقول: إن عدد المكلفين ثابت في كل السنوات التي يتم فيها تحديد هذه العينة دون النظر إلى من شملتهم العينة في السنة السابقة.

ب- طريقة مغلقة: ويتم تحديد العينة من خلال استبعاد العينات السابقة، وصولاً في نهاية مدة قدرها خمس سنوات إلى فحص جميع المكلفين أي أن العينة المختارة سوف تكون محددة على أساس معين بحيث يتم بها استكمال دورة مدتها خمس سنوات بحيث تتناسب مع حالة السقوط بالتقادم .

ولابد من أن تتميز طريقة اختيار العينة بسياج من السرية حتى تؤدي الهدف منها ويعد أسلوب الفحص بالعينة من الأساليب المستخدمة في كثير من الدول المتقدمة، حيث إنَّ هذا الأسلوب يتمتع بمجموعة من المزايا سابقة الذكر[3].

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد: مرجع سبق ذكره.ص7

[2] عطية يوحنا نصحى: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

[3] عطية يوحنا نصحى: مرجع سبق ذكره.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

6- كما يعمد أيضا الفاحص الضريبي إلى استنباط قرائن مختلفة عند لجوئه إلى الفحص التحليلي، ويعرف بأنه عبارة: "عن مجموعة من الأساليب، كالنسب المالية، وتحليل الاتجاهات التي تجرى على العمليات المالية بهدف دراسة ومقارنة بين عناصرها، وفحص البنود غير العادية والجوهرية"[1] ويهدف الفحص التحليل إلى استنتاج بعض المؤشرات التي تسهم في كشف بعض الخفايا التي قد لا يمكن من الوصول إليها، إلا عن طريق الفحص التحليلي، ومن ضمنه التحليل المالي الذي يتم من خلال تحليل البيانات موضوع الفحص، وإظهار الارتباطات بين عناصرها واشتقاق مجموعة من المؤشرات تساعد الفاحص في اكتشاف الأرصدة غير العادية والتركيز على فحصها وتقليل نطاق عملية الفحص (أي اللجوء الى عملية الفحص بالعينة).

حيث يتم اللجوء إلى ذلك التحليل في أن النتائج التي تظهرها القوائم المالية لم تعد كافية لأغراض تحديد الوعاء الضريبي السليم، ويتعين على الفاحص الضريبي لأغراض تحديد وعاء الضريبة الحصول على البيانات والمعلومات، واستعمال أدوات التحليلية ، حيث إن التحليل المالي يؤدي إلى قياس، وتقويم سليم للقوائم المالية، وبالتالي الوصول إلى ضريبة عادلة، ويؤثر التحليل المالي إيجابيا على رفع كفاءة تقدير ضريبة أرباح الأعمال كما يحدد للفاحص مجالات المخاطرة المتوقع حدوثها، وتحديد المجالات التي ينبغي العناية في فحصها، وأيضا يمكن الفاحص من التوصل إلى القيمة التي يجب أن يكون عليها البند موضوع الفحص في سنة الفحص. وأن الإجراءات التحليلية تحقق أكبر نسبة لاكتشاف الأخطاء، وتحقيق الكفاءة والفاعلية في الفحص الضريبي، باستخدام الأسلوب الأمثل الذي يتناسب مع أعمال المكلف، ومن ثم تحديد المجالات التي تتطلب فحصاً إضافياً وتقويم المخاطر، وتحديد المشاكل، وتحديد عملية الفحص الضريبي[2].

---

[1] لطفي أمين السيد أحمد: مرجع سبق ذكره.ص6

[2] عيسى سناء وليد محي الدين: **دور التحليل المالي في رفع لقاءه بتقدير خزينة أرباح الأعمال**.2006.
http://www.sustech.edu/faculty_ar/thesis2.php?coll_no=1&chk=3dece34a231676048f2340186702acf9&id=458

ونلاحظ أن هناك من الأدلة ما هو قطعي، كالوجود المادي اذا كان بحوزة المشروع، أو الدليل الكتابي في الحقوق القانونية وهناك من الأدلة ما هو غير قطعي كالذي ليس بحوزة المشروع وفي حالة عدم وجود دليل قطعي لدى الفاحص الضريبي، فإن المشرع الضريبي أجاز للفاحص الضريبي أن يقدر الضريبة حسب فطنته ودرايته أو حسب ما كانت تفرض الضريبة عليه في الأعوام السابقة.

خطوات العمل الميداني لغرض تحديد الوعاء الضريبي:

1 - الإعداد للفحص الضريبي: وفيها يتم دراسة الإقرارات الضريبية السابقة وفحص ودراسة الحسابات الختامية والميزانية للعام الحالي وللأعوام السابقة وإجراء المقارنات بين العام الحالي والأعوام السابقة من حيث: مجمل الربح ورقم المبيعات والاحتياطيات وما إلى ذلك بالإضافة إلى دراسة النظام المحاسبي المتبع والمجموعة الدفترية المستخدمة وأخيراً مناقشة تقرير المراجع والتعرف على التحفظات والاستثناءات.

2 - فحص قائمة الدخل: التي تشتمل على فحص حساب التشغيل: (المواد والأجور والمصروفات) وفيها يتم التأكد من صحة المادة الخام المستخدمة في التشغيل وذلك من خلال الرجوع إلى دفاتر المخزن وفواتير الشراء بالإضافة إلى التأكد من صحة الأجور المدفوعة والمستحقة ومقارنتها بالعام السابق كما يتم مراجعة بنود الإهلاكات وكيفية حسابها وأخيراً دراسة ومراجعة بنود المصروفات المختلفة والتفرقة بين المصروف الإيرادي والمصروف الرأسمالي بالإضافة إلى ذلك يتم فحص حساب المتاجرة ويمكن إجراء هذا الفحص عبر جانبين: **الجانب الأيمن**: ويشتمل على التأكد من صحة رصيد بضاعة أو المدة ومقارنتها برصيد العام السابق والتأكد من صحة عمليات الشراء ومع أنها مؤيدة بمستندات سليمة ومقيدة بالدفاتر والتأكد من صحة قيمة مردودات المبيعات والتأكد من رقم الخصم المسموح به وشروط منحه . **الجانب الأيسر**: وفيه يتم فحص فواتير البيع ودراسة سياسة البيع المتبعة ودراسة وفحص شروط منح الخصم المكتسب والتأكد من قيمة مردودات المشتريات[1].

[1] مندو عبد القادر: مرجع سبق ذكره.ص6

كما يتم فحص حساب الأرباح والخسائر (الإيرادات والمصروفات) وفيه يتم فحص جانب الإيرادات، وفيها: يتم التأكد من قيمة الأرباح والتفرقة بين الإيرادات الرأسمالية، والإيرادات الإيرادية، والمصروفات الرأسمالية، والمصروفات الإيرادية ودراسة إيرادات الأوراق المالية والعقارات والفوائد الدائنة.

وجانب المصروفات: ويشتمل على دراسة كل بند من بنود المصروفات للتحقق من صحتها ومراجعة المستندات المؤيدة للمصروفات المختلفة ومراجعة معدلات الإهلاك وكيفية احتسابه ودراسة الديون المشكوك في تحصيلها والديون المعدومة[1].

ومن الجدير ذكره أن حساب المتاجرة ألغي محاسبياً واستعيض عن حساب الأرباح والمتاجرة والخسائر بحساب واحد اسمه قائمة الدخل.

3 - فحص حساب توزيع: وفيه يتم مراجعة أو دراسة القانون النظامي للشركة الذي يحدد كيفية توزيع الأرباح، ونسب الأرباح المحتجزة، وأنواع الاحتياطات المطلوب خصمها من صافي الأرباح.

4 - فحص قائمة المركز المالي(الأصول والخصوم)

بخصوص الأصول يصادف الفاحص أثناء فحصه أصولا مادية: كالمخزون السلعي والأصول الثابتة والنقدية الموجودة في الصندوق وهو يتحقق من وجودها بالملاحظة والتجربة معتمداً على الوجود المادي لها، ليتمكن من تقويم الأدلة التي يمكن الحصول عليها، ليعرض نتائجه بدرجة محددة من الثقة.

وتتمثل الملاحظة في الفحص في الجرد الفعلي، الذي يعني التأكد من وجود الأصل، بصورة ملموسة، عن طريق: العد، أو القياس، أو الوزن، أو معاينة الأصل، ثم مقارنة ما أسفر عنه هذا الإجراء بما هو مثبت بالسجلات والدفاتر المحاسبية.ويثبت الجرد الفعلي وجود الأصل ولكنه لا يثبت ملكيته، أو صحة قيمته الدفترية ولابد من أجل التحقق من ذلك استخدام مصادر

[1] مندو عبد القادر: مرجع سبق ذكره.ص8

إضافية للأدلة كالمستندات والسجلات والدفاتر ولابد أن يكون الفاحص ملماً بالنواحي الفنية الخاصة بأنواع الأصول التي ينطبق عليها الجرد الفعلي وقادر على التمييز بين درجات الجودة والصلاحية للاستعمال، وللفاحص أن يستفيد من خبرة متخصص آخر عند عدم مقدرته على تمييز نوعية الأصول الموجودة من حيث النوع أو السعر[1].

وفيها يتم مراجعة الأصول المتداولة بصفة خاصة (حساب النقدية والبضاعة ومراجعة الأوراق المالية) بالإضافة إلى دراسة ومراجعة الأصول الثابتة من حيث: الملكية والوجود والتقويم أما الخصوم ففيها يتم دراسة مواعيد استحقاق الديون الناتجة على الشركة، بالإضافة إلى دراسة الخصوم قصيرة الأجل وطويلة الأجل .

وتتلخص أهم إجراءات الفحص التي يقوم بها الفاحص الضريبي في الآتي:

1- الاطلاع على ملف المكلّف، ودراسته بهدف التأكد من الشكل القانوني للمنشأة، وقيمة رأس المال، وأسماء المديرين، والشركاء والتحقق من أن الإقرارات المقدمة مستوفاة من حيث: البيانات التي تتضمنها والمستندات المرفقة بها .

2- طلب أي بيانات، أو إيضاحات من المكلف، يراها الفاحص ضرورية لتفسير ما جاء في الإقرار كما يمكن الحصول على بيانات عن المكلّف من المأمورية نفسها أو من الجهات الحكومية وشركات القطاع العام .

3- يبدأ الفحص الميداني بانتقال الفاحص إلى مقر المنشأة، لفحص الإقرار المقدم منها والتأكد من صحة ما جاء فيه ومراجعته من الناحيتين: المستندية والفنية .

4- دراسة تقرير مدقق الحسابات الذي اعتمد الميزانية، والحسابات الختامية، للتأكد ما إذا كان يتضمن جميع البنود التي يجب أي يتضمنها التقرير والمنصوص عليها في اللائحة وفي حال وجود أي تحفظات في تقرير المدقق، فيجب أن يولي الفاحص أهمية خاصة لها وأن يأخذها بعين الاعتبار في تقريره[2].

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص245 -246.

[2] لطفي أمين السيد أحمد: مرجع سبق ذكره.ص397.

5 - تسفر عملية الفحص التي يقوم بها الفاحص الضريبي عن إحدى الحالات التالية:

أ - قبول الإقرار إذا اطمأن إلى صحة ما جاء به من بيانات وتربط الضريبة على أساسه.

ب - تعديل الإقرار طبقاً لما تقضي به أحكام التشريع الضريبي وتعليمات مصلحة الضرائب.

ج - رفض الإقرار حيث يلجأ الفاحص إلى التقدير، متخذاً بعض الأرقام كأساس لتحديد الربح.

5 - يخطر الفاحص المكلف بنتيجة فحصه، ويوضح له عناصر ربط الضريبة وعما إذا كان اعتمد دفاتره، وحساباته أم لا وأسباب ذلك، والتصحيحات، والتعديلات التي أجراها على الإقرار ويطلب منه موافاته بكتابة ملاحظاته على هذه التصحيحات خلال مدة محددة فإذا وافق المكلف على التصحيح ربطت الضريبة على أساسه ويكون الربط في هذه الحالة غير قابل للطعن فيه وتكون الضريبة واجبة الأداء فورا[1].

- وفي حالة الاعتراض على عملية التقدير، يتم اللجوء إلى خبير الفحص الضريبي، الذي يتم تعيينه من قبل المحكمة، لإبداء رأي محايد، وفي الغالب يكون الخبير مدقق حسابات مجازاً[2].

إن عمل خبير الفحص الضريبي في قضية الاعتراض على عملية التقدير هي: إبداء رأي على قرار المقدِّر أو الموظف المفوض عن وزير المالية وإن الخبير هو شخص مؤتمن على حقوق أطراف النزاع وبالتالي يفترض عليه أن يكرّس خبرته ومهارته في خدمة العدالة ومساعدة المحكمة على إظهار الحق وإنصاف أصحابه وعليه نقل الحقيقة بصدق وموضوعية وتجرُّد واستقلالية.

[1] الشافعي جلال: مرجع سبق ذكره.ص332 -334.

[2] أبو عباس بسام السمان رامي: **دليل ضريبة الدخل1996**.مطبعة مجدي السمان وشركاؤه. بدون سنة نشر.ص210.

مقارنة بين الفحص الضريبي في كل من: فلسطين والأردن ومصر وسوريا.

أولاً: في فلسطين .

فيما يتعلق بإجراءات عملية العمل الميداني لعملية الفحص الضريبي في أراضي السلطة الفلسطينية يتم تقدير ضريبة الدخل في فلسطين بصورة ذاتية من المكلف، من خلال تقديم إقرار من قبل الشخص الطبيعي أو المعنوي مرفقا بحسابات ختامية أو أن يتم التقدير من قبل مأمور التقدير، ويسمى بالتقدير الإداري في حالة عدم تقديم المكلف بإقرار ضريبي، أو عدم قبول التقدير الذاتي بصورة كلية فحسب نص المادة (16) **(حيث تلزم كل شخص مكلف بتقديم الإقرار الضريبي المعزز بالمستندات والمعلومات الخاضعة للتدقيق من قبل مأمور التقدير وبخلاف ذلك يتعرض المكلف للعقوبات والغرامات المنصوص عليها في هذا القانون وعليه يتعين على كل من له مصدر دخل أو أكثر خاضع للضريبة بموجب أحكام هذا القانون تقديم الإقرار الضريبي).**

وكما تبين المادة (17) موعد تقديم الإقرار الضريبي حيث **(يتعين على المكلف أن يقدم إقراراً وفق الكشف أو النموذج المقرر بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف وتعد كجزء من الإقرار إلى الدائرة خلال الأربعة الأشهر التالية من نهاية سنته المالية مبيناً التفصيلات المتعلقة بدخله الإجمالي وتنزيلاته ودخله الصافي، وإعفاءته، ودخله الخاضع للضريبة، والضريبة المستحقة عليه عن السنة المالية السابقة ويقدم الإقرار مقابل إيصال أو يرسل بالبريد المسجل خلال المدة المذكورة أعلاه ويترتب على المكلف دفع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار في الموعد المحدد لتقديمه).**

كما توضح هذه المادة الغرامات المترتبة على التأخر في تقديم الإقرار ودفع الضريبة المستحقة عليه لذلك يجب على الفاحص أن يلم بهذا القانون، حتى يوضح للمكلف أهمية التزامه بهذه المواعيد، ومخاطر تخلفه عنها، كما يوضح القانون الفلسطيني مرفقات الإقرار الضريبي، حيث توضح المادة (18) **(أنه يتعين على:1 - الشركات المساهمة العامة، والخاصة، وأي شخص معنوي يخضع لضريبة الدخل والأشخاص المعفاة من الضريبة بموجب التشريعات الاستثمارية السارية المفعول أن يرفق بالإقرار الضريبي نسخة من الحسابات الختامية للسنة الضريبية، وشهادة من المحاسب القانوني المرخص**

وكشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل مصادق عليه من المحاسب القانوني المرخص وتكون خاضعة للفحص والتدقيق .

2 - على الشركات العادية والخصوصية أن ترفق حساباتها الختامية عن السنة الضريبية على أن تكون معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المعمول بها في فلسطين مع كشف تعديلي لغايات ضريبة الدخل .

3 - على المكلفين من غير الواردين في البند 1 و2 أن يبينوا في إقرارهم الضريبي ما يقدرونه لصافي الدخل الخاضع للضريبة من خلال كشف مختصر لإيراداتهم ومصروفاتهم عن السنة الضريبية).

كما وتبين المادة (19)عمل الفاحص الضريبي حين يتلقى الإقرار الذاتي من المكلف وله الحق في قبوله، أو رفضه، أو قبوله بشروط، حيث نصت المادة نفسها (لمأمور التقدير قبول، أو رفض قيمة الضريبة المقدرة ذاتياً، بصورة كلية، أو جزئية إذا توافرت لديه أدلة بعدم صحة البيانات الواردة في إقرار الضريبة، وملحقاته وعلى مأمور التقدير يقع إثبات عدم صحة البيانات ويعد الإقرار المقدم من المكلف مقبولا بشكل مبدئي من قبل مأمور التقدير عند تسلمه له ويجوز لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل والضريبة المقدرة ذاتياً من قبل المكلف بصورة كلية، أو جزئية، على أن يتم إبلاغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار، يجوز لمأمور التقدير رفض قيمة الدخل و الضريبة المقدرة ذاتيا من المكلف بصورة كلية أو جزئية على أن يتم إبلاغ المكلف بذلك خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار، إذا تبين لمأمور التقدير نتيجة التدقيق أن هناك أسبابا تستجوب تعديل الإقرار كلياً، أو جزئياً، فإنه يتعين عليه إرسال مذكرة خطية للمكلف خلال مدة لا تتجاوز سنة من تاريخ استلام الإقرار الضريبي، تتضمن ملاحظاته، وموعدا لمناقشة ما فيها وبناء على ذلك: إذا وافق المكلف على التعديل، أو التصحيح، أو التقدير، تحدد الضريبة بناء عليه، ويكون قرار التقدير غير قابل للطعن، كما تكون الضريبة واجبة الأداء، ويبلغ المكلف بإشعار خطي، إذا لم يوافق المكلف على التعديل، أو التصحيح، أو التقدير، أو لم يحضر جلسة المناقشة المحددة له مسبقاً فإنه يجوز لمأمور التقدير أن يصدر قراره بتقدير دخل المكلف الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه، لذلك يبدأ الفحص الضريبي بعد عملية تقديم الإقرار، حيث يتم تحديد جلسة مع

المكلف، ويقوم الفاحص الضريبي بفحص الإقرار المقدم له، وفي الجلسة يتم النقاش عن مدى صحة النفقات المصرح عنها وهل هي منطقيه أم لا ؟ وفي حال اقتناع الفاحص الضريبي بصحة البيانات المقدمة يتم المحاسبة عليها، بناءاً على النسب، والشرائح المقررة في القانون المختص، ويحسب الدخل المصرح عنه، والدخل الخاضع للضريبة، ويتم احتساب ضريبة الدخل، وإنهاء الملف للسنة الضريبية، وفي حالة عدم اقتناع الفاحص الضريبي بالإقرار المقدم يتم سؤال المكلف، أو المحاسب القانوني عن الدخل الوهمي، أو المخفي وعمليات تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات ودائما تتركز عمليات الفحص الضريبي في حالة عدم اقتناع الفاحص الضريبي بالإقرار الضريبي، حيث يقوم الفاحص بتقدير الربح الحقيقي، عن طريق: تقدير المبيعات وتدقيق الفواتير وزيارة الشركات ويطلع على الفواتير وعلى المخازن وعلى كشوف الرواتب ومن ثم يتم عقد جلسة أخرى مع المكلف أو من ينوب عنه.

وهنا يجب على المكلف إثبات صحة أوراقه وإذا لم يستطع ذلك يقدر الفاحص الضريبي، ويتم إعلان المكلف بالتقدير الإداري ويتم تسليم المكلف أو من ينوب عنه (المحاسب القانوني) إشعاراً دائناً يتم دفعه في البنك (راجع ملحق 5).

حيث جاءت المادة (22) مدللة على كيفية الفحص الضريبي، ومراجعة السجلات، حيث يجب على المكلف أن يحتفظ بسجلات، ومستندات مالية منظمة، حسب الأصول والقوانين المرعية ولمدة سبع سنوات في مكان إدارة العمل، عند توفر أدلة، أو بيانات لدى مأمور التقدير ويحق للمدير أو لأي موظف مفوض من قبله خطياً أن يجري التحقق اللازم لتطبيق أحكام هذا القانون على محلات المكلفين، ومكاتبهم، وأن يدخل إلى مكان العمل، لفحص البضائع المخزونة والسجلات والمستندات الضرورية لأغراض تطبيق هذا القانون ولمدة لا تزيد على ثلاثين يوما، تُجَدّد إذا دعت الحاجة لأسباب معقولة بموافقة المدير الخطية، ووفقا لأحكام القانون للمدير، أو أي موظف مفوض من قبله خطياً طلب المعلومات الضرورية لتنفيذ أحكام هذا القانون وهذا كله في وجود إقرار ضريبي .

أما في حالة عدم وجود إقرار ضريبي فكما أوضحت المادة (20) من هذا القانون فإنَّ إجراءات الفحص الضريبي في حالة عدم وجود إقرار، وإذا لم يقدم المكلف الإقرار المنصوص عليه في المادة (18) من هذا القانون في الموعد المحدد يقوم مأمور التقدير بإجراء التقدير على ذلك الشخص على ضوء المعلومات المتوفرة ويبلغه إشعارا خطياً بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه ومدة الطعن فيه ويجوز للمكلف الاعتراض على هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبلغه.

أما المادة (21) فقد أشارت إلى حتمية إجراءات الفحص الضريبي، وربطها في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي حيث تنص المادة ذاتها على: **"أنه إذا لم يتقدم المكلف بطلب الإعفاءات التي نص عليها القانون خلال أربعة أشهر على نهاية السنة الضريبية يعد التقدير نهائياً ونلاحظ أن القانون الفلسطيني حدَّد صلاحيات الفاحص الضريبي في قبول الإقرار الذاتي للمكلف أو رفضه أو تعديله بالإضافة إلى إجراءات الفحص الضريبي من خلال الاطلاع على السجلات والمستندات المالية اللازمة وهذه الصلاحيات غير مطلقة وإنما مقيدة بنصوص القانون" .**

ثانياً: في الأردن .

أما عملية الفحص في القانون الأردني فتتم بعد أن يقدم المكلف كشفاً يتعلق بذمته المالية وعندها إما أن يقبل الفاحص الضريبي الكشف كما هو ويجري التقدير على أساسه أو أن يقوم الفاحص بتقدير الضريبة المستحقة، مستعملا في ذلك **"فطنته ودرايته"**[1] إذا كان لديه أسباب تدعوه إلى الاعتقاد بأن هناك تلاعباً في الإقرار المقدم له .

وقد أشارت المادة (29) من قانون ضريبة الدخل الأردني (25) المعمول في العام 2002 إلى أنه: **" أ. للمقدر تدقيق الكشف المنصوص عليه في المادتين (26 و27) من هذا القانون فإذا ظهر نتيجة التدقيق أن هناك أسبابا تستوجب عدم قبول الكشف كلياً، أو جزئياً يرسل مذكرة خطية بملاحظاته إلى المكلف ويدعوه لحضور جلسة يحددها لمناقشته فيها ونتيجة لهذا: إذا وافق المكلف على تعديل كشفه تحدد**

[1] أبو كرش شريف مصباح: مرجع سبق ذكره.ص276.

الضريبة على هذا الأساس ويبلغ المكلف ذلك بإشعار خطي وإذا رفض المكلف تعديل كشفه فيصدر المقدر قراره بتقدير الدخل الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه وذلك في ضوء المعلومات المتوافرة لديه والمذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة معللا كل بند من بنود قراره على حدة ومبيناً الأسباب التي دعت لعدم الأخذ بوجهة نظر المكلف وإلا اعتبر ذلك البند موافقاً عليه ويبلغ المكلف بذلك خطياً ويكون هذا القرار قابلاً للاعتراض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تبليغه.

ب - إذا لم ترسل المذكرة المنصوص عليها في الفقرة (أ) من هذه المادة إلى المكلف بعدم قبول تقديره الذاتي خلال سنة من تاريخ تسلم الكشف من قبل الدائرة فيعتبر التقدير الذاتي موافقاً عليه من قبل المقدر".

أما في حالة التقدير عند التخلف عن تقديم الكشف فقد أوضحت المادة (30): أنه **"في الأحوال التي لا يقدم فيها المكلف الكشف المنصوص عليه في المادتين (26 و27) من هذا القانون في الموعد المحدد، يقوم المقدر بإجراء التقدير على ذلك المكلف، في ضوء المعلومات المتوفرة لديه، ويبلغه إشعارا بالضريبة المستحقة عليه".**

ثالثاً: في مصر .

أما في قانون ضريبة الدخل المصري فلم يشر المشرع المصري إلى تعريف الفاحص أو المقدر الضريبي واكتفي بالإشارة إلى الشروط الواجب توافرها فيه من خلال المادة (6/141): التي أشارت أن المجلس الضريبي في مصر يمارس في سبيل تحقيق أغراضه الاختصاصات الآتية: " **6 - دراسة مدى الكفاءة الفنية والمالية للجهات الإدارية القائمة على شئون الضرائب بما يضمن جودة مستوى الخدمات الفنية، والإدارية التي تؤديها، والسعي لدى الجهات المختصة ، وتقديم المقترحات لإزالة أي قصور في هذا الشأن".**

وتتم عملية الفحص الضريبي في مصر من قبل مصلحة الضرائب وفق المادة (94) التي تنص على أنه " **على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة تصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة".**

كما أشارت المادة (95) إلى وجوب إخطار المموّل بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه قبل فترة ما وهذا ما أشار إليه نص المادة "**تلتزم المأمورية المختصة بإخطار المموّل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ ويلتزم المموّل باستقبال موظفي المصلحة، ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل المموّل خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب المموّل من الضريبة ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص**"[1].

رابعاً: في سوريا .

ولجأ المشرع السوري إلى تقسيم طرق التقدير الضريبي إلى ثلاثة أقسام حسب مصادر الدخل كما يلي:

1- **تقدير ضريبة المهن والحرف الصناعية:** حيث يقدم المكلف كشفاً يوضح فيه مجموع دخله المتحقق خلال سنة مالية وقد حدد القانون السوري المدة الواجب تقديم الكشف فيها خلال 5 شهور وعشرين يوماً. وتكون صلاحية الفاحص الضريبي بعد تقديم الكشف من قبل المكلف في قبوله كما هو، أو تعديله شأنه في ذلك شأن المشرع الأردني والفلسطيني.

2- **تقدير ضريبة الرواتب والأجور:** حيث يقدم رب العمل بياناً بها وفي حال تخلف رب العمل عن تقديم البيان (الإقرار) تلجأ دائرة الضريبة إلى التقدير الجزافي وذلك ما يجري في التشريع المصري والأردني والفلسطيني .

3- تقدير ضريبة ريع الأموال المنقولة: ويقصد بها فوائد الأسهم والسندات ويفترض في رب العمل اقتطاع الضريبة المستحقة عليها مباشرة كما هو الحال في التشريع الأردني والمصري وإلا يتم التقدير الجزافي من قبل دائرة الضريبة السورية[2].

---

[1] قانون ضريبة الدخل المصري رقم 91 لسنة 2005.

[2] أبو كرش مصباح: مرجع سبق ذكره.ص286.

نلاحظ مما سبق، أن معظم القوانين لم تتطرق بشكل واضح وصريح إلى آليات الفحص الضريبي إلا أن القانون المصري أشار إلى أن عملية الفحص تبدأ منذ استلام الإقرارات الذاتية من المكلفين وعندها يتم اختيار عينة عشوائية وبعدها يتم تدقيق الإقرارات الخاصة بهذه العينة من خلال التحقق من صحة البيانات المالية الواردة فيه وذلك بالزيارة الميدانية للمنشأة قيد الفحص ويتم دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق ويتم فحص الدفاتر، والمستندات المحاسبية للمكلف على أرض الواقع، والتحقق من صحتها لمرة واحدة، ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها، ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص".

الفرع الثالث: معايير إعداد التقرير النهائي لعملية الفحص الضريبي .

يتضمن تقرير الفحص الخطوات التفصيلية التي تم تنفيذها أثناء عملية الفحص للعام الحالي والأعوام السابقة أيضا دراسة الإقرارات المعتمدة في كل سنة وتقديم النتائج والتحفظات التي تم الوصول إليها من خلال الفحص لغرض خاص[1].

ويعد تقرير الفاحص الضريبي المرحلة الأخيرة في عملية الفحص الضريبي وهو يمثل أداءً لتوصيل النتائج للإدارة الضريبية ويتمثل الهدف الأساسي في إعداد التقرير في تحديد ما إذا كان صافي الدخل الخاضع للضريبة قد تم التوصل إليه بما يتفق مع مواد قانون الضرائب كما يجب أن يبين تقرير الفحص الضريبي ما إذا كانت القوائم المالية المقدمة للفاحص الضريبي قد أعطيت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهذا يتأتى من خلال دراسة الفاحص الضريبي للنظام المحاسبي المعمول به في المنشأة[2].

تعد البيانات الواردة بالقوائم المالية معبرة تعبيراً كافياً عما تحتويه هذه القوائم من معلومات ما لم يذكر في التقرير ما يفيد غير ذلك .

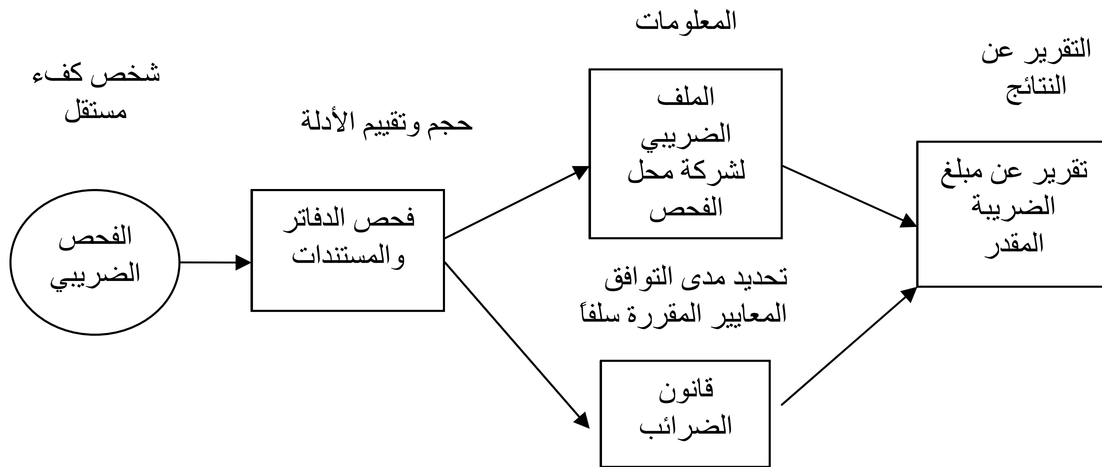
[1] مندو عبد القادر: مرجع سبق ذكره .ص9

[2] ارينز ألفن لوبك جيمس: مرجع سبق ذكره.ص22.

يجب أن يحتوي التقرير على رأي الفاحص في قبول البيانات الواردة في القوائم المالية ككل، أو امتناعه عن قبول تلك البيانات وفي الحالة الأخيرة يجب أن يتضمن التقرير الأسباب التي أدت إلى ذلك الامتناع[1]، ويجب أن يوضح هذه الأسباب للإدارة الضريبية التي تتابع عمل الفاحص الضريبي.

يتضح مما سبق أهمية إلمام الفاحص الضريبي بهذه المعايير مجتمعة حيث تستغرق المنازعات الضريبية جزءاً كبيراً من وقت الفاحص الضريبي لذلك فإن الجهد الذي يبذله الفاحص الضريبي يمكن أن يضيع هباءً لو شاب إجراءات الفحص أي خطأ في مراحل عملية الفحص الضريبي[2] لأنه سوف يعرّض الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية للبطلان من جهة وإطالة أمد المنازعات الضريبية بين المكلفين، ومصلحة الضرائب من جهة أخرى مما يؤثر سلباً على المتحصلات الضريبية وكذلك على العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب .

ختاماً، وبعد إتمام الفحص الضريبي، يقدم الفاحص تقريراً إلى الإدارة الضريبية، يقدر فيه الضريبة المستحقة، وما إذا كان تقدير المكلف للضريبة الواجبة عليه صحيحاً، أم بحاجة إلى تعديل .



(المصدر: ارينز ألفن لوبك جيمس: مرجع سبق ذكره ص22)

---

[1] عبد الله خالد أمين: مرجع سبق ذكره.ص57.وذلك بتصرف استنادا إلى أنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على خدمات التدقيق لأغراض خاصة والتي منها التدقيق الضريبي بالتالي يمكن دراسة تأثير التزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرب الضريبي.

[2] أبو كرش شريف مصباح: مرجع سبق ذكره.ص39.

وفي الأراضي الفلسطينية يتكون التقرير كما هو واضح في ملحق رقم (3) من اسم المكلف ورقمه الضريبي، وعنوانه بالإضافة إلى السنة الضريبية ويتم توضيح نوع التقدير (ذاتي/ إداري) بالإضافة إلى الدخل الخاضع للضريبة بالدولار والضريبة المستحقة بالدولار.

وينقسم تقرير الفاحص الضريبي المقدم للإدارة الضريبية الذي يتم إشعار المكلف به إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي :

- النوع الأول: ويرمز له بالرمز (01) وفيه يتم تقديم الفاحص لتقريره الضريبي بناءاً على قبوله للإقرار المقدم من قبل المكلف دون أي تعديل يذكر وذلك وفقا لنص المادة 15 بند1.

- النوع الثاني: ويرمز له بالرمز (02) ويتم فيه تقديم التقرير بعد إجراء تعديل (جزئي/كلي) على الإقرار الذاتي المقدم من قبل المكلف وذلك حسب نص المادة 19 بند 4أ.

- النوع الثالث: ويرمز له بالرمز (07) وفيه يتم تقديم التقرير بعد دراسة الاعتراض المقدم من قبل المكلف حسب نص المادة27 بند 6 ، ويتم الإشارة في تقرير الفاحص الضريبي الفلسطيني إلى وجوب دفع المكلف لرصيد الضريبة المستحقة عليه خلال المدة القانونية، وذلك بعد تنزيل الخصومات من المنبع، والسلفيات المدفوعة، كما ينوه في التقرير إلى نسبة الغرامة الشهرية التي يتحملها المكلف في حال عدم التزامه بدفع المبالغ المستحقة عليه في مواعيدها القانونية وتقدر وفق القانون الضريبي بنسبة (2%).

كما يمكن في التقرير النهائي لعملية الفحص أن يكتب الفاحص الضريبي ملاحظاته على عملية الفحص ككل تحت بند يسمى (ملاحظات) .

وفي الختام يوقع على التقرير كل من: الفاحص الضريبي والمكلف أو من ينوب عنه بالإضافة إلى مدير الإدارة الضريبية .

الفرع الرابع: أوجه الشبه والاختلاف بين كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني ومعايير التدقيق الدولية .

استنادا إلى أن الفحص الضريبي هو أحد خدمات التدقيق لأغراض خاصة[1]، فإنه يمكن تطبيق معايير التدقيق الدولية على هذه الخدمات، التي منها التدقيق الضريبي، وبالتالي يمكن دراسة تأثير التزام الفاحص بهذه المعايير على جودة عملية الفحص الضريبي وتقليل التهرُّب الضريبي.

وفي الأراضي الفلسطينية هناك العديد من القوانين التي تحكم عمل كل من الفاحص الضريبي ومدقق الحسابات، وهذه القوانين هي: قانون ضريبة الدخل الفلسطيني رقم (17) لعام 2004 والمعدل عام (2008)، وقانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لعام 2004 وتحاول الباحثة في هذا الفرع أن تدرس أوجه الشبه والاختلاف بين هذه القوانين، ومعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها من أجل التعرف على نقاط الضعف فيها والتخلص منها والتعرف على نقاط القوة وتعزيزها في سبيل جودة عمل الفاحص الضريبي في الأراضي الفلسطينية.

وبالتالي يمكن دراسة مدى تأثير تطبيق كل من المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، والمتطلبات السلوكية، والأخلاقية على عمليات الفحص الضريبي، وهو محور هذه الدراسة .

وتشير الدراسات إلى ضرورة أن يكون الفاحص مؤهلاً لتقديم خدمات الضريبة تحقيقاً لمصالح الإدارة الضريبية شريطة أن تؤديّ الخدمة بكفاءة عالية دون المساس بالاستقامة والموضوعية وأن تكون منسجمة مع القانون الضريبي[2].

وبمقارنة قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم (9) لسنة 2004م مع معايير التدقيق الدولية تلاحظ الباحثة أوجه الشبه والاختلاف في تأهيل كل من الفاحص الضريبي، ومدقق الحسابات وتتضح على النحو التالي:

---

[1] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص295

[2] المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: مرجع سبق ذكره.ص131.

فيما يخص المعايير العامة الواجب توافرها في المدقق فإن المادة (5) من القانون الفلسطيني أشارت إلى ضرورة أن يتم منح المدقق الحسابي رخصة مزاولة المهنة بعد الخضوع للامتحانات المطلوبة وجاء هذا في نص المادة كما يلي:

يمارس المجلس الاختصاصات والمهام التالية: 1. منح رخص مزاولة مهنة التدقيق وفق أحكام هذا القانون. 2. اقتراح اللوائح التنفيذية لتطبيق هذا القانون. 3. توقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين. 4. إجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص وفقا للائحة التنفيذية. 5. أيا من المهام والصلاحيات الأخرى المنصوص عليها بهذا القانون والأنظمة الصادرة بموجبه.

وأشارت المادة (9) إلى شروط الترخيص كما يلي:

يشترط لمنح الرخصة ما يلي:

1. أن يكون طالب الرخصة فلسطينياً.

2. أن يكون متمتعاً بكامل الأهلية.

3. ألا يكون قد سبق عليه الحكم في جريمة مخلة بالشرف أو الامانة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره.

4. مع مراعاة أحكام الفقرة (5) من هذه المادة يجب أن يكون طالب الرخصة حاصلاً على أحد المؤهلات التالية: أ. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس، أو ما يعادلها تخصص محاسبة، وله خبرة عملية لمدة لا تقل عن خمس سنوات في أعمال المحاسبة، والتدقيق، من ضمنها سنتان على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة. ب. الشهادة الجامعية الأولى بكالوريوس، أو ما يعادلها على الأقل من إحدى كليات التجارة أو الاقتصاد مع خبرة عملية لا تقل مدتها عن سبع سنوات في أعمال المحاسبة والتدقيق، من ضمنها ثلاث سنوات على الأقل في أعمال التدقيق، كمدقق رئيسي بعد حصوله على المؤهل العلمي. ج. الشهادة الجامعية الثانية ماجستير، أو ما يعادلها في المحاسبة، وله خبرة عملية لا تقل عن ثلاث سنوات في أعمال المحاسبة، والتدقيق، من ضمنها سنة واحدة على الأقل في أعمال التدقيق كمدقق رئيسي بعد حصوله على تلك الشهادة. د. شهادة الدكتوراه في المحاسبة، وله خبرة عملية لا تقل عن سنة واحدة في

أعمال التدقيق، بعد حصوله على تلك الشهادة، أو قام بتدريس التدقيق في إحدى الجامعات أو الكليات الفلسطينية لمدة سنتين على الأقل بعد حصوله على الدكتوراه. هـ. أن يكون منتسباً لأحدى جمعيات أو مؤسسات المدققين القانونيين، وحاصل على شهادة مزاولة مهنة تدقيق الحسابات ويعتمدها المجلس بشرط أن يكون له خبرة لا تقل عن سنة واحدة في أعمال التدقيق في فلسطين. و. كل من عمل مدققاً للحسابات في هيئة الرقابة العامة أو في أي من الدوائر الرسمية أو مؤسسة عامة من مؤسسات الدولة مدة عشرة سنوات ويحمل الشهادة الجامعية الأولى (بكالوريوس أو ما يعادلها) خلافاً لما هو منصوص عليه في البند (د) من الفقرة (4) من هذه المادة: 5. يترتب على أي من الأشخاص الحاصلين على أي من الشهادات المنصوص عليها في البنود (أ ب ج و) من الفقرة (4) من هذه المادة أن يجتاز امتحاناً يجريه المجلس له في أعمال المحاسبة، والتدقيق، وفي التشريعات ذات العلاقة بالمحاسبة، والتدقيق، والأمور الضريبية المعمول بها في فلسطين[1].

وتلاحظ الباحثة مما سبق أن هذه المادة تتفق بشكل كبير مع المعايير العامة في معايير التدقيق الدولية ومع قواعد أخلاقيات المهنة التي أشار إليها المنهاج الدولي للأونكتاد.

وتختلف هذه المادة مع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل في العام 2008 التي لم تشر إلى التأهيل العلمي المطلوب، أو الخبرة المناسبة للعمل في مهنة الفحص الضريبي حيث إنَّ مهنة الفحص الضريبي هي: عبارة عن قدرات محاسبية، وقدرات قانونية، لأنها معنية بتنفيذ القانون الضريبي، وموائمته مع الفحص الضريبي فقد يتم تعيين محامٍ، أو محاسب، أو مختص إدارة أعمال أو مختص اقتصاد حيث لم ينص قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على مواصفات معينة على خلاف قانون تدقيق الحسابات الفلسطيني الذي نص على شروط معينة لمزاولة مهنة التدقيق[2]. وهذا لا يعني أن التأهيل والخبرة ليستا ذات أهمية في عمل الفاحص الضريبي فالفحص الضريبي عملية تحتاج إلى خبرة، وتأهيل، من أجل تمكين الفاحص الضريبي من القيام بواجباته على أكمل وجه .

[1] قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004.

[2] التايه هشام: مقابلة شخصية مع هشام التايه مدير دائرة ضريبة الدخل في نابلس.

ويختلف عمل المدقق المحاسبي عن الفاحص الضريبي، بأن مدقق الحسابات يستند إلى معـــايير التدقيق الدولية والمعايير المحاسبية والنشرات المحاسبية بينما الفاحص الضريبي يستند إلـــى قانون الضرائب واللوائح التنفيذية لذلك القانون بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية ولكـــن فـــي حالات الاختلاف والتعارض فإنه يرجح الالتزام بالتشريعات الضريبية .

وفيما يتعلق بشرط الاستقلالية تلاحظ الباحثة اتفاق قانون مهنة تدقيق الحسابات في فلسطين مع المعايير الدولية للتدقيق حيث أشارت المادة (23) **أنه: يحظر على المدقق المـــزاول للمهنـــة القيـــام بالأعمال التالية: 3. مزاولة مهنة تدقيق حسابات أية شركة يكون شريكا فيها[1].** في حين أنه لم تتم الإشارة إلى ضرورة توفر الاستقلالية لدى الفاحص الضريبي وفقاً لقانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الرغم من أهميتها، وضرورة انطباقها على الفاحص الضريبي بالتالي من الـــضروري علـــى الفاحص الضريبي ألا يقوم بعمليات الفحص الضريبي لشركات يساهم فيها هـــو أو أحـــد مـــن أقاربه أو تربطه مصالح شخصية بها وتلاحظ الباحثة هنا أن عدم إشارة القانون الفلسطيني لبند الاستقلالية لا يسقطه كأحد البنود الأساسية الدالة على مصداقية عمليات الفحص الضريبي.

ويتفق قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني مع قانون ضريبة الدخل، ومـــع معـــايير التدقيق الدولية في المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها وهذا ما نصت عليه المادة (6/23) التي أشارت إلى أنه " **يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام بإفشاء المعلومات والأسرار التي اطلع عليها من خلال عمله مدققاً إلا في الحالات التي يستوجبها القانون وللجهات التي يسمح أو يـــستوجب تقديم تلك المعلومات والأسرار إليها**".وهذا ما نصت عليه أيضا المادة (1/47) من قـــانون ضـــريبة الدخل الفلسطينية التي أشارت إلى المعلومات التي يحظر إفشاؤها كما يلـــي: " 1. تعـــد جميـــع الأوراق، والبيانات، وإقرارات التقدير، ونسخها، والمعلومات المتعلقة بدخول المكلفين، أســـراراً محظوراً إفشاؤها على من ينفذ أحكام هذا القانون.ولا يطلب من موظف ضـــريبة أن يبـــرز أي مستند أو كشوف أو قوائم في أي محكمة غير المحكمة المختصة بقضايا ضريبة الدخل.

---

[1] قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004.

كما أشارت معايير التدقيق الدولية أن السرية تعد ضمن القواعد الأخلاقية للمهنة، كما وضعها الاتحاد الدولي، حيث يمنع المدقق من استخدام، أو الإفصاح عن المعلومات التي حصل عليها خلال تقديمه لخدماته المهنية، بدون وجود تفويض محدد، ومناسب كما يستمر واجب السرية على المدقق إلى ما بعد انتهاء العلاقة بالعميل (صاحب العمل) كما يضمن المدقق التزام المساعدين والخبراء العاملين تحت سيطرته بمبدأ السرية[1].

ويتفق قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني مع المعايير الدولية العامة لتدقيق الحسابات فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية في عملية التدقيق حيث أشارت المادة (7,8/23 9 10 11) أنه يحظر على المدقق المزاول للمهنة القيام بـ " **7. إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية والتوقيع على تقارير حسابات لم يدققها هو أو أحد العاملين تحت إمرته. 8. الشهادة والتوقيع على صحة بيانات وحسابات ختامية وميزانيات لا تعكس الوضع المالي الصحيح للجهة التي كلف بتدقيق حساباتها. 9. تدوين بيانات كاذبة في أي تقرير أو حسابات أو وثيقة قام بإعدادها في إطار مزاولته المهنة. 10. وضع تقارير غير صحيحة أو المصادقة على وقائع مغايرة في أية وثيقة يتوجب إصدارها بموجب قواعد مزاولة المهنة. 11. المصادقة على توزيع أرباح صورية أو غير حقيقية**"[2]. في حين أنه لم تتم الإشارة إلى ضرورة التزام الفاحص الضريبي بالمتطلبات الأخلاقية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني المعدل لعام 2008 على الرغم من أهميتها في عملية الفحص الضريبي وهنا يمكن إلزام الفاحص الضريبي على اعتباره مدققاً خارجياً بالمتطلبات الأخلاقية التي دعت إليها معايير التدقيق الدولية الأمر الذي سيؤدي إلى المزيد من الدقة، والجودة في عمل الفاحص الضريبي.

وفيما يتعلق بالعقوبات الجزائية لعمل كل من المدقق والفاحص فقد لاحظت الباحثة وجود عقوبات على كل من المدققين إذا مارسوا ما يخالف قانون تدقيق الحسابات الفلسطيني، وهذا ما أشارت إليه المادة (25) التي نصت على أنه " **1. إذا ارتكب المدقق أية مخالفة لهذا القانون، أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المنوطة به، أو بقواعد، ومعايير، وأسس، وآداب المهنة، أو ارتكب تصرفاً يسئ إلى كرامتها، وكرامة العاملين فيها، يحال إلى لجنة تأديبية تشكلها الجمعية. 2. يعاقب المدقق المدان بإحدى العقوبات التأديبية التالية: أ. التنبيه الخطي. ب. الإنذار الخطي. ج. الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا**

[1] منشورات اللجنة الدولية لمهنة التدقيق(احدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين).2008.ص66.

[2] قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004.مرجع سبق ذكره.

تزيد عن ثلاث سنوات. 3. يكون قرار اللجنة التأديبية خاضعا لمصادقة المجلس بثلثي أعضائه إذا كان يقضي بإدانة المدقق بالعقوبة المنصوص عليها في الفقرة (2) بند (ج) أعلاه أو عند إلغاء الرخصة"[1].

وهذا أيضا ما أشارت إليه المادة (2/47) حول المعلومات التي أشارت إلـى أنـه 2. **إذا أفشى موظف الضريبة معلومات جمعها أو اطلع عليها من خلال عمله يعتبر كأنه ارتكب جرماً يعاقب عليه لدى إدانته بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز ألف وخمسماية (1500) دولار أمريكي أو بكلتا العقوبتين معا"**[2].

وفيما يتعلق بتقرير العمل الميداني المقدم من قبل الفاحص الضريبي ومدقق الحسابات تلاحظ الباحثة اعتماد مدقق الحسابات على القوائم المالية ولاحظت الباحثة أن تقرير الفاحص الضريبي يعتمد بشكل كبير على تقرير مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره الميداني الذي يجب أن يراعي الوصول إلى المعلومة العادلة، وفيها الخصائص النوعية التي تشمل: الموثوقية والملائمة والتوقيت المناسب والأهمية النسبية لذا نرى التداخل الكبير بين العملين.

إن هذا الأمر لا يمنع الفاحص الضريبي من عدم قبول تقرير مدقق الحسابات إنْ لاحظ عدم دقة وشفافية المعلومات المحاسبية في تقرير المدقق المحاسبي.

ونلاحظ مما سبق أن هناك توافقاً في جوانب، واختلاف في جوانب أخرى، فبالنسبة للاختلاف نجد أن قانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني ومعايير التدقيق الدولية أشاروا إلى ضرورة أن يتم منح المدقق الحسابي رخصة مزاولة المهنة بعد الخضوع للامتحانات المطلوبة بينما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم يشر إلى ذلك، ولكن هذا لا يعني أن التأهيل العلمي، والخبرة ليسا ذات أهمية في عمل الفاحص الضريبي، فالفحص الضريبي هو عملية تحتاج إلى خبرة وتأهيل من أجل تمكين الفاحص الضريبي من القيام بواجباته على أكمل وجه.

كما ونلاحظ أيضاً أن قانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني، ومعايير التدقيق الدولية أشاروا إلى الاستقلالية، والمتطلبات الأخلاقية.بينما قانون ضريبة الدخل الفلسطيني لم تتم الإشارة إلى ضرورة توفر الاستقلالية لدى الفاحص الضريبي، على الرغم من أهميتها، وضرورة انطباقها على الفاحص الضريبي وبالتالي من الضروري على الفاحص الضريبي أن لا يقوم بعمليات الفحص الضريبي لشركات يساهم فيها هو، أو أحد من أقاربه أو تربطه مصالح شخصية بها

---

[1] قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004.مرجع سبق ذكره.

[2] قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات رقم(9) لسنة 2004.مرجع سبق ذكره.

لذلك فإن عدم إشارة القانون الفلسطيني لبند الاستقلالية لا يسقطه كأحد البنود الأساسية الدالة على مصداقية عمليات الفحص الضريبي.

كما وأن المدقق في قانوني مهنة تدقيق الحسابات، ومعايير التدقيق الدولية، سيستند إلى معايير التدقيق الدولية، والمعايير المحاسبية، والنشرات المحاسبية، بينما نجد أن الفاحص في قانون ضريبة الدخل يستند إلى قانون الضرائب، واللوائح التنفيذية، بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية ولكن في حالة الاختلاف والتعارض فإنه يرجح الالتزام بالتشريعات الضريبية.

كما ونلاحظ أوجه الشبه في كل من قانون ضريبة الدخل الفلسطيني، وقانون مزاولة مهنة التدقيق الفلسطيني، ومعايير التدقيق الدولية في المحافظة على سرية المعلومات التي يطلع عليها كل، من: المدقق، والفاحص الضريبي، حيث أشارت معايير التدقيق الدولية إلى أن السرية تعد ضمن القواعد الأخلاقية للمهنة كما وضعها الاتحاد الدولي.

كما نجد التشابه فيما يتعلق بالعقوبات الجزائية لعمل كل من المدقق والفاحص فالمدقق يعاقب بالتنبيه الخطي، والإنذار الخطي، والإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد عن ثلاث سنوات إذا مارس ما يخالف قانون تدقيق الحسابات الفلسطيني كما أن قانون ضريبة الدخل الفلسطيني عاقب الفاحص بالحبس مدة لا تزيد على ستة أشهر أو بغرامة لا تتجاوز ألف وخمسمائة دولار أمريكي أو بكلتا العقوبتين إذا أفشى الفاحص معلومات جمعها أو اطلع عليها من خلال عمله.

كما أن هناك تشابهاً فيما يتعلق بتقرير العمل الميداني المقدم من قبل الفاحص الضريبي، ومدقق الحسابات فنلاحظ اعتماد مدقق الحسابات على القوائم المالية وأن تقرير الفاحص الضريبي يعتمد بشكل كبير على تقرير مدقق الحسابات عند إعداده لتقريره الميداني الذي يجب أن يراعي الوصول إلى المعلومة العادلة، من خلال الخصائص النوعية، التي تشمل: الموثوقية، والملائمة والتوقيت المناسب والأهمية النسبية لذا نرى التداخل الكبير بين العملين.

ومما سبق نلاحظ أن هناك أوجه اتفاق واختلاف بين أدوات ومرجعيات معايير المراجعة الدولية وبين أدوات ومرجعيات الفحص الضريبي، ونقاط الاختلاف بين معايير المراجعة الدولية ومعايير الفحص الضريبي شكلت المرجع للباحثة في أهمية فحص مدى التغيير الناتج عن استخدام أدوات التدقيق المحاسبي على الفحص الضريبي، كما أن هذه المراجعة توثيق للاختلاف الواضح في جوانب مهمة بين المتوفر من أدوات وصفات المدقق وبين أدوات وصفات الفاحص الضريبي.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

- منهج الدراسة
- مجتمع الدراسة
- عينة الدراسة
- أداة الدراسة
- صدق الأداة .
- ثبات الأداة .
- إجراءات الدراسة .
- تصميم الدراسة .
- المعالجات الإحصائية .

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

يتضمن هذا الفصل عرضاً لمنهج الدراسة ومجتمع الدراسة وعينة الدراسة وأداة الدراسة، ودلالات الصدق، والثبات المستخدمة في هذه الدراسة، كما يتضمن متغيرات الدراسة وإجراءاتها والمعالجات الإحصائية المستخدمة فيها.

منهج الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي الميداني لجمع البيانات من مجتمع الدراسة وسعت إلى التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وهذا الأسلوب يناسب أغراض الدراسة.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة، من: الفاحصين الضريبيين الذين يعملون في دوائر الضريبة في محافظات (نابلس، جنين، بيت لحم، رام الله، سلفيت، اريحا، الخليل) ومدقّقي الحسابات والمدراء الماليين في عدد من الشركات الفلسطينية.

عينة الدراسة:

تكونت عينة الدراسة الحالية من (160) فرداً من الفاحصين الضريبيين ومدققي الحسابات، والمدراء الماليين، وقد اختارت الباحثة العينة وفقاً للطريقة العشوائية البسيطة الفردية وقد تم توزيع الاستبانة عن طريق اليد وكان عدد الاستبانات المسترجعة والتي جرى عليها التحليل الإحصائي (150) استبانة. حيث مثلت ما نسبته93.7% من عينة الدراسة التي بلغت في النهاية (150)، والجداول الآتية توضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغيراتها المستقلة.

1 -متغير المهنة

الجدول (1)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المهنة

متغير المهنة	عدد	النسبة المئوية
فاحص ضريبي	50	33.33
مدير مالي	50	33.33
مدقق حسابات	50	33.33
المجموع	**150**	**100.0**

يتضح من الجدول(1) السابق أن 33.33% من عينة الدراسة من الفاحصين الضريبيين و 33.33% منهم من المديرين الماليين و 33.33% من مدققي الحسابات.

2 -متغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق بالنسبة للفاحص الضريبي :

الجدول (2)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق

متغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق	عدد	النسبة المئوية
دورة واحدة	14	%9.3
1 -3 دورات	16	%10.7
4 -5 دورات	8	%5.3
أكثر من 5 دورات	12	%8
مدققين ومدراء ماليين لم يشملهم السؤال	100	66.7%
المجموع	**150**	**100**

يتضح من الجدول (2) السابق أن 66.7% من العينة لم يجيبوا (المدققين والمدراء الماليين) وهم الذين لم يشملهم السؤال، وأن 10.7% من 1 -3 دورات، و 9.3% دورة واحدة و 8% أكثر من 5 دورات و 5.3% من 4 -5 دورات.

3 -متغير المؤهل العلمي بالنسبة للفاحص الضريبي :

الجدول (3)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

متغير المؤهل العلمي	عدد	النسبة المئوية
دبلوم	13	8.7
بكالوريوس	30	20
دبلوم عال أو ماجستير فأكثر	7	4.6
مدققون ومدراء ماليون لم يشملهم السؤال	100	66.7
المجموع	**150**	**100**

يتضح من الجدول (3) السابق أن 20% من عينة الدراسة من دارسي البكالوريوس و 66.7% لم يجيبوا عن الاستبانة من(المدققين والمدراء)، و8.7 % من دارسي الدبلوم، و4.6% من دارسي الدبلوم العالي أو ماجستير فأكثر.

4 -متغير سنوات الخبرة :

الجدول (4)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة بالنسبة للفاحص الضريبي.

متغير سنوات الخبرة	عدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	13	%8.7
من 5-10 سنوات	9	%6
أكثر من 10 سنوات	28	%18.6
مدققون ومدراء ماليون لم يشملهم السؤال	100	%66.7
المجموع	**150**	**100**

يتضح من الجدول(4) السابق أن 18.6% من الفاحصين سنوات خبراتهم أكثر من 10سنوات و66.7% منهم لم يجب من (المدققين والمدراء)، و 8.7% منهم تتراوح سنوات خبرتهم أقــل من 5 سنوات ومنهم 6% من 5-10 سنوات.

5 -متغير التخصص في البكالوريوس:

الجدول (5)

توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص في البكالوريوس بالنسبة للفاحص الضريبي.

متغير التخصص في البكالوريوس	عدد	النسبة المئوية
محاسبة	30	%20
مالية	5	%3.3
قانون	2	%1.3
إدارة	8	%5.3
اقتصاد	4	%2.7
غير ذلك	1	%0.7
مدققون ومدراء ماليون لم يشملهم السؤال	100	%66.7
المجموع	**150**	**%100**

يتضح من الجدول(5) السابق أن النــسبة الأكبــر مــن الفاحــصين تخصــصهم فــي البكالوريوس محاسبة بنسبة 20% من العينة، و 66.7% لم يجيبوا من (المدققين والمــدراء) و5.3% من العينة تخصص إدارة، و2.7% تخصص اقتصاد، ومــا نــسبته 1.3% تخــصص قانون و 0.7% غير ذلك.

أداة الدراسة:

قامت الباحثة بإعداد أداة الدراسة لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة للتعرف إلى مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وتكونت الاستبانة من :

القسم الأول: شمل مقدمة الاستبانة، ويحتوي على مجموعة من العناصر التي تحدد هدف الدراسة، ونوع البيانات، والمعلومات التي تود الباحثة جمعهما من أفراد عينة الدراسة، إضافة إلى فقرة تشجع المبحوثين إلى الإجابة بموضوعية، وصراحة على فقراتها، وطمأنة المبحوثين على سرية المعلومات وأنها لن تستخدم إلاّ لأغراض البحث العلمي فقط.

القسم الثاني: معلومات عامة (المتغيرات الديموغرافية)، وقد دخلت كمتغيرات في البحث، وهذه المتغيرات هي متغير المهنة، عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق، والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة والتخصص في البكالوريوس.

القسم الثالث: تكونت الاستبانة من (54) فقرة، وتم تقسيم الفقرات من حيث طبيعة المعايير إلى ثلاثة أجزاء وهي كالآتي:

المعايير العامة من (1 -23)، معايير العمل الميداني من (24 -46)، واعداد التقرير من (47 -54).

كما تم تقسيم الأسئلة من حيث قياس مدى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وقياس أثر الالتزام بمعايير التدقيق الدولية إلى جزئين حيث إن الفقرات (1 3 5 7 9 11 13 17 19 21 24 26 28 30 32 43 35 36 37 39 43 45 47 48 49 51 52 53) تقيس مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي أما الفقرات (2 4 6 8 10 12 14 15 16 18 20 22 23 25 27 29 31 33 38 40 41 42 44 46 50 54) فكانت تقيس أثر التزام الفاحص الضريبي بمعايير الفحص الضريبي على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

أما بالنسبة للطبيعة الايحائية للاستبانة فقد يبدو للبعض أن هناك أسئلة توجيهية وقد تلمح للبعض أن الاجابة معروفة ولكن السبب في ذلك أن هذه الأسئلة تستند إلى معايير ونصوص قانونية واضحة، والغرض منها تأكيد أو عدم تأكيد الالتزام بها، علماً بأنه يوجد في الاستبانة أسئلة تقوم بمهام الأسئلة الضابطة التي من شأنها أن تكشف للباحث والقاريء لهذه الرسالة وجود أي تناقض في اجابات العينة، وهذا الكلام سيشار إليه من خلال الدراسة.

وللخروج بنتائج علمية دقيقة لهذه الدراسة، قامت الباحثة باستخدام مقياس ليكرت خماسي الأبعاد للإجابة عن الفقرات وهي:

بدرجة كبيرة جداً، ولها خمس درجات، وبدرجة كبيرة ولها أربع درجات وبدرجة متوسطة ولها ثلاث درجات وبدرجة قليلة ولها درجتان وبدرجة قليلة جداً ولها درجة واحدة.

*** صدق الأداة:**

لقد اعتمدت الباحثة في تقرير صدق الأداة على ما يعرف بالصدق الظاهري أو صدق المحكمين حيث تم عرض الأداة في صورتها الأولية على مجموعة من أعضاء من الهيئة التدريسية في جامعة النجاح الوطنية والعاملين في الإدارة الضريبية حيث أدلوا بملاحظاتهم حول صياغة بعض العبارات، هذا وقد أجريْتُ العديد من التعديلات، وتم حذف بعض العبارات وبعض الكلمات، وإحلال أخرى بدلاً منها، ثم قامت الباحثة بعرض الأداة في صورتها النهائية على لجنة من المحكمين الذين أقروا بصلاحية الأداة.

- **ثبات الأداة:**

لقد تم استخراج معامل ثبات هذه الدراسة باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Chronback Alpha) وقد بلغت قيمة معامل الثبات (0.91) وهو معامل ثبات جيد يوفي بأغراض البحث العلمي.

إجراءات الدراسة : -

لقد تم إجراء الدراسة وفق الخطوات الآتية: -

- تحديد مجتمع الدراسة بوساطة مديريات الضريبة ومكاتب التدقيق والمدراء الماليين.
- الحصول على موافقة عمادة كلية الدراسات العليا وموافقة الإدارة الضريبية .
- تحديد أفراد عينة الدراسة.
- إعداد أداة البحث(الاستبانة) وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة.
- جمع البيانات وتبويبها.
- معالجة البيانات إحصائياً عن طريق الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي(SPSS).
- الوصول إلى نتائج الدراسة، وتفسيرها، وإصدار التوصيات، بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها.

تصميم الدراسة:

لقد صممت هذه الدراسة بحيث اشتملت على المتغيرات الآتية:

أولاً: المتغيرات المستقلة وهي:

1. المهنة ولها ثلاث مستويات: (فاحص ضريبي ومدير مالي ومدقق حسابات)

2.المؤهل العلمي وله ثلاثة مستويات: (دبلوم بكالوريوس دبلوم عال أو ماجستير فأعلى).

3. عدد الدورات في مجال الضرائب، والتدقيق، ولها أربعة مستويات: (دورة واحدة من 1 -3 دورات 4 -5 دورات أكثر من 5 دورات)

4. سنوات الخبرة، ولها ثلاثة مستويات: (أقل من خمس سنوات، من 5 -10 سنوات أكثر من 10 سنوات).

5. التخصص في البكالوريوس، ولها ستة مستويات: (محاسبة، مالية، قانون، إدارة اقتصاد غير ذلك)

ثانياً - المتغير التابع: ويشتمل على المتوسطات الحسابية لاستجابات عينة الدراسة على أسـئلة الاستبانة المتعلقة بالتعرف إلى مدى التزام الفاحص الضريبي الفلـسطيني بمعـايير المراجعـة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.

المعالجات الإحصائية: -

من أجل معالجة البيانات استخدم برنامج الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPPS) وذلك باستخدام المعالجات الإحصائية الآتية:

1. النسب المئوية في تحليل الأسئلة الإنشائية.
2. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
3. اختبار تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).
4. معادلة ألف كرونباخ لقياس الاتساق الداخلي بين فقرات أداة الدراسة.
5. تحليل (**Correlations**) لمعرفة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

أولاً: النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة .

ثانياً: النتائج المتعلقة بفروض الدراسة .

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يضم هذا الفصل النتائج التي توصلت إليها الدراسة الحالية التي ترمي إلى التعرف على مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، ومعرفة مدى تأثرها بمتغيرات الدراسة.ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استبانة وتم التأكد من صدقها ومعامل ثباتها وبعد عملية جمع الاستبانات تم ترميزها وإدخالها للحاسوب ومعالجتها إحصائياً باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) وفيما يأتي نتائج الدراسة تبعاً لأسئلتها وفروضها.

أولاً:النتائج المتعلقة بسؤال الدراسة الرئيسي:

ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

نلاحظ أن هذا السؤال مكون من قسمين على النحو التالي:

1. **ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي**
2. **ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي**

وللإجابة عن هذين السؤالين استخدمت الباحثة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لكل فقرة، ولكل مجال من مجالات الاستبانة، والبالغ عددها ثلاثة مجالات والدرجة الكلية لكل منهما.

ومن أجل تفسير النتائج بصورة دقيقة فقد تم اعتماد النسب المئوية الآتية: -

1. من (80%) فأعلى بدرجة كبيرة جداً .
2. من (70%) إلى أقل من (80%) بدرجة كبيرة .
3. من (60%) إلى أقل من (70%) بدرجة متوسطة .
4. من (50%) إلى أقل من (60%) بدرجة قليلة .
5. أقل من (50%) بدرجة قليلة جداً .

السؤال الرئيسي الأول:

ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي؟

من أجل الإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج النسب المئوية، والمتوسطات الحسابية لمدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي على النحو التالي:

جدول (6)

المتوسطات الحسابية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمجال الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وفق المتوسط الحسابي .

الترتيب	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية%	درجة التقدير
1	1	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحص الضريبي أن يكون حاصلاً على شهادة علمية ذات اختصاص .	3.82	1.273333	76.4	كبيرة
2	3	تتطلب الإدارة الضريبية تمتع الفاحص الضريبي بسنوات ملائمة من الخبرة .	2.12	0.706667	42.4	قليلة جداً
3	5	تحث الإدارة الضريبية أن يتابع الفاحص الضريبي بشكل دائم النشرات، والندوات، والمجلات والبيانات، والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي.	2.14	0.713333	42.8	قليلة جداً
4	7	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحصين الضريبيين حضور حد أدنى من الساعات التدريبية السنوية.	2.16	0.72	43.2	قليلة جداً
5	9	تتطلب الإدارة الضريبية إلمام الفاحص الضريبي بالبرامج المحاسبية، والتدقيقية .	1.44	0.48	28.8	قليلة جداً
6	11	لا تسمح الإدارة الضريبية بقيام الفاحص الضريبي بالفحص لمنشأة يعد أحد كبار مساهميها أو ملاكها.	2.6	0.866667	52	قليلة
7	13	لا تسمح الإدارة الضريبية بقيام الفاحص الضريبي بتولي الفحص لمنشأة يديرها قريب من الدرجة الأولى .	2.56	0.853333	51.2	قليلة

8	17	في حال الخلاف بين الفاحص والرئيس المباشر حول الفحص، فإن الأنظمة، والتعليمات تسمح للفاحص الرجوع إلى مدير الدائرة الضريبية .	2.92	0.973333	58.4	قليلة
9	19	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحص الضريبي تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات .	2.26	0.753333	45.2	قليلة جداً
10	21	يلجأ الفاحص الضريبي إلى عملية الفحص الضريبي إذا ما توفر لديه ما يدفعه إلى التشكيك في صحة القوائم المالية المقدمة له من قبل المكلف أو، التقرير الذاتي .	2.26	0.753333	45.2	قليلة جداً
مدى الالتزام بالمعايير العامة:			2.42	0.806667	%48.4	قليلة جدا
11	24	تتطلب عملية الفحص الضريبي من الفاحص الضريبي وضع خطة شاملة موثقة، يبين فيها طبيعة، ونطاق، وزمن الفحص الضريبي الذي سيقوم بإجرائه.	2.38	0.793333	47.6	قليلة جداً
12	26	تتطلب عملية الفحص الضريبي ابتداءاً إلمام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط، وعمل المكلف.	2.24	0.746667	44.8	قليلة جداً
13	28	تتطلب عملية الفحص الضريبي مقارنة النتائج المالية لنشاط المكلف، مع مؤشرات القياس غير المالية لنشاطه .	2.06	0.686667	41.2	قليلة جداً

14	30	يعطي الفاحص الضريبي عناية أكبر أثناء قيامه بعمليات الفحص الضريبي للعناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع، ومركزه المالي .	2.1	0.7	42	قليلة جداً
15	32	يولي الفاحص الضريبي أهمية أكبر للعناصر التي فيها درجة عدم التأكد المرتفعة .	2.02	0.673333	40.4	قليلة جداً
16	34	تتطلب عملية الفحص الضريبي دراسة، وتقييم، وفهم كافي لنظام الرقابة الداخلي للمكلف .	2.08	0.693333	41.6	قليلة جداً
17	35	يلجأ الفاحص الضريبي للاستبيان، كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي .	1.72	0.573333	34.4	قليلة جداً
18	36	يلجأ الفاحص الضريبي للاستعانة بالتقرير الوصفي لتوضيح سير العمليات، وتحديد مراكز السلطة، والمسؤولية، بغرض تقييم نظام الرقابة الداخلي .	1.72	0.573333	34.4	قليلة جداً
19	37	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام خرائط تدفق البيانات (Data Flow Diagram DFD) بغرض فهم نظام الضبط والرقابة الداخلي .	1.72	0.573333	34.4	قليلة جداً
20	39	مصداقية الفحص الضريبي تتطلب تدعيم نتائجها بجمع عدد كافي من الأدلة والقرائن.	2.36	0.786667	47.2	قليلة جداً
21	43	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي .	3.12	1.04	62.4	متوسطة

22	45	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام أسلوب المعاينة في عملية الفحص الضريبي	3.24	1.08	64.8	متوسطة
مدى الالتزام بمعايير العمل الميداني			2.23	0.743333	%44.6	قليلة جدا
23	47	تفرض الإدارة الضريبية أن يتضمن التقرير النهائي للفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.	3.16	1.053333	63.2	متوسطة
24	48	تتطلب الإدارة الضريبية أن يتضمن التقرير النهائي الفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى الانسجام مع مواد القانون الضريبي.	3.48	1.16	69.6	متوسطة
25	49	تتطلب الإدارة الضريبية الإشارة في التقرير النهائي إلى مسك المكلف لدفاتر وسجلات حسابية منتظمة.	1.74	0.58	34.8	قليلة جداً
26	51	من الضروري أن يقوم الفاحص الضريبي بإرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي .	2.26	0.753333	45.2	قليلة جداً
27	53	تتطلب الإدارة الضريبية الإشارة في التقرير النهائي إلى أسباب رفض، أو قبول أو، تعديل التقدير الذاتي للمكلف .	2.68	0.893333	53.6	قليلة جداً
مدى الالتزام بمعايير إعداد التقرير			2.66	0.886667	%53.2	قليلية جدا
الدرجة الكلية			2.38	0.793333	47.67%	قليلة جداً

يتضح من نتائج الجدول السابق (6) أن **مدى الالتزام بالمعايير العامة** بلغت (48.4%) وهي نسبة قليلة جدا، كما بلغت نسبة الإلتزام بمعايير العمل الميداني(44.6%) وهي نسبة قليلة جدا كما بلغت نسبة الالتزام بمعايير إعداد التقرير (53.2%) وهي أيضا نسب قليلة جدا، كما يتضح من الجدول السابق أن نسبة مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي بلغت (47.67%) وهي نسبة قليلة جداً، وهذا يعني أن الفاحصين لا يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية، ونجد أيضا أن نسبة الانحراف المعياري بلغت (0.793) وهي نسبة مرتفعة مما يدل على أن الفاحصين الضريبيين لا يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية.

والجدول التالي (7) يبين وجهات نظر الفاحصين والمدققين والمدربين الماليين في مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي على النحو التالي:

جدول (7)

وجهات نظر الفاحصين، والمدققين، والمدربين الماليين، في مدى التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي.

الفقرة	المتوسط الحسابي	النسبة المئوية%	درجة التقدير
وجهات نظر الفاحصين .	3.09	61.8	كبيرة
وجهات نظر المدققين .	2.01	40.2	قليلة جداً
وجهات نظر المدراء الماليين .	2.04	40.8	قليلة جداً
المجموع .	2.38	47.6	قليلة جداً

تلاحظ الباحثة من الجدول السابق رقم (7) أن وجهات نظر الفاحصين الضريبيين في مدى التزامهم بمعايير التدقيق الدولية كانت كبيرة حيث بلغت النسبة المئوية للموافقة على هذا الموضوع (61.8%) وهي نسبة كبيرة.

وعند تحليل النتائج الواردة في الجدول رقم (7)من وجهة نظر جهات تعمل يوميا مع الفاحص الضريبي وتعلم آلية عمله وهي جهات محايدة من حيث التزام أو عدم التزام الفاحص الضريبي بالمعايير الدولية وهم المدققين والمدراء الماليين فنجد أنهم يعتقدون أن الفاحصين لا يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية، حيث كانت نسب الموافقة على التزامهم بهذه المعايير قليلة جداً، إذ بلغت نسبة موافقة المدققين على مدى التزام الفاحصين بمعايير التدقيق الدولية (40.2%) وهي نسبة قليلة جداً كما بلغت نسبة الموافقين من المديرين الماليين على مدى التزام الفاحصين الضريبيين الفلسطينيين بمعايير التدقيق الدولية (40.8%) وهذه أيضا نسبة قليلة جداً.وبالنظر الى نتائج مجموعات عينة الدراسة نجد عدم توافق في الرأي حول مدى التزام الفاحص الضريبي بالمعايير الدولية فمن ناحية نجد أن نسبه كبيره من الفاحصين الضريبيين ادعت التزامها ومن ناحية أخرى نجد أن نسبة قليلة من المدققين والمدراء الماليين أقرت بذلك .

وبرأينا فإن الأغلب في النتيجة هو أن مدى الالتزام بالمعايير الدولية قليل جدا كما أظهرت النتائج للمدققين والمدراء الماليين وأن الفاحص الضريبي يجد من الصعوبة الإجابة بأنه غير ملتزم بقواعد عمل مهنيه وذات علاقة بعمله وهذا ما يفسر النسبة الكبيرة لدى الفاحص الضريبي.

وبناء عليه فإن الباحثة تعتقد أن دراسة مدى الالتزام بالمعايير الدولية مهم وستظهر النتائج اللاحقة صحة هذا الافتراض من عدمه.

السؤال الرئيسي الثاني:

ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

ونظراً لوجود ثلاثة مجالات تتناولها النتائج تحت هذا السؤال، وتتمثل في: (المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير) فقد قسمت الباحثة السؤال الرئيسي لثلاث أسئلة فرعية وفيما يلي نتائج كل سؤال على حدة:

السؤال الفرعي الأول: ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال المعايير العامة كما يتضح من الجدول الآتي:

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال المعايير العامة وفق المتوسط الحسابي

الترتيب	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة التقدير
1	2	تمتع الفاحص الضريبي بشهادة علمية ذات اختصاص يشكل عاملاً في الحد من، والكشف عن التهرب الضريبي .	4.08	0.823	81.6	كبيرة جدًا
2	4	تمتع الفاحص الضريبي بسنوات كافية من الخبرة يشكل عاملا في الحد من، والكشف عن التهرب الضريبي .	4.28	0.743	85.6	كبيرة جدًا
3	6	متابعة الفاحص الضريبي للنشرات والندوات والمجلات والبيانات والمستجدات في المجال الضريبي، والمحاسبي، تساعد على الحد من، والكشف عن التهرب الضريبي .	3.98	0.755	79.6	كبيرة جدًا
4	8	حضور الفاحص الضريبي لحد أدنى من الساعات التدريبية يشكل عاملاً مساعداً في الحد من، والكشف عن التهرب الضريبي .	4.05	0.712	81	كبيرة جدا

5	10	إلمـــام الفـــاحص الـــضريبي بالبرامج المحاسبية، والبـــرامج التدقيقية، يساعد في الحد مـــن والكشف عن التهرب الضريبي.	4.19	0.718	83.8	كبيرة جدا
6	12	قيام الفاحص الضريبي بالفحص لمنشأة يعتبر الفاحص الضريبي أحد كبار مساهميها أو مالكيهـــا يزيد من نسب التهرب الضريبي	3.94	0.957	78.8	كبيرة
7	14	قيام الفاحص الضريبي بالفحص الضريبي لمنشأة يديرها قريـــب من الدرجة الأولى، يزيد مـــن احتمالية التهرُّب الضريبي لتلك المنشأة .	3.84	0.956	76.8	كبيرة
8	15	لا تلعب العلاقات الاجتماعيـــة دوراً كبيراً في تحديـــد العـــبء الضريبي للمكلف .	3.04	1,187	60.8	متوسطة
9	16	لا يلعـــب الانتمـــاء الـــسياسي للمكلف دوراً هاماً فـــي تحديـــد العبء الضريبي للمكلف .	3.34	1,116	66.8	متوسطة
10	18	قناعة المكلف بنزاهة ومهنيـــة الفاحص الضريبي يعـــزز مـــن مبدأ الشفافية، والإفصاح عـــن دخله الحقيقي.	3.87	1,008	77.4	كبيرة
11	20	التزام الفاحص الضريبي بتدعيم نتائجه بأدلة ومستندات يـــساعد على الحد من، والكـــشف عـــن التهرُّب الضريبي .	4.3	0.588	86	كبيرة جدا
12	22	توافق البيانات والقوائم الماليـــة المقدمة من قبل المكلـــف مـــع المباديء المحاسبية المتعـــارف عليها يعطي مؤشرا إيجابياً عن مصداقية الإقـــرار الـــضريبي الذاتي المقدم من المكلف .	3.87	0.985	77.4	كبيرة

13	23	قيام الفاحص الضريبي بممارسة الشك المهني أثناء تأديته للفحص الضريبي يسهم في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .	3.85	0.809	77	كبيرة
الدرجة الكلية لمجال المعايير العامة			3.89	0.367	77.89	كبيرة

يتضح من نتائج الجدول السابق (8) أن درجة التقدير في مجال المعايير العامة كانت كبيرة جداً على الفقرات (2 4 6 8 10 20) حيث كانت نسبة الاستجابة عليها (من 80% فأكثر) كما كانت كبيرة على الفقرات (12 14 18 22 23) حيث تراوحت نسبة الاستجابة عليها بين (70% - أقل من 80%) كما كانت متوسطة على الفقرات (15 16) حيث تراوحت نسبة الاستجابة عليها (من (60%) إلى أقل من (70%) كما كانت الدرجة الكلية لإجابات عينة الدراسة نحو الأسئلة المتعلقة بمجال مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي بلغت (77.89%) وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة نحو الأسئلة.

السؤال الفرعي الثاني:

ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير في مجال معايير العمل الميداني، كما يتضح من الجدول الآتي:

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال معايير العمل الميداني

الترتيب	رقمها في الإستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية%	درجة التقدير
1	25	التخطيط السليم لطبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي يسهم بشكل فعال في الكشف عن، والحد من حالات التهرُّب الضريبي .	4.06	0.658	81.2	كبيرة جدًا
2	27	إلمام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط وعمل المكلف يسهم في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي	4.23	0.618	84.6	كبيرة جدًا
3	29	عمل مقارنات بين نتائج المؤشرات المالية للمكلف ومؤشرات النشاط غير المالية للمكلف يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .	3.88	0.741	77.6	كبيرة
4	31	تركيز الفاحص الضريبي على العناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع تسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي .	4.14	0.656	82.8	كبيرة جدا
5	33	قيام الفاحص الضريبي بإعطاء أهمية أكبر للعناصر التي فيها درجة عدم التأكد المرتفعة، تسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.	3.93	0.682	78.6	كبيرة

6	38	فهم الفاحص الضريبي الكافي لنظام الضبط والرقابة الداخلي لدى المكلف، يساعد في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي.	3.91	0.741	78.2	كبيرة
7	40	توفر عدد كافي من الأدلة والقرائن ذات العلاقة بموضوع الفحص، يسهم في الحد من، والكشف عن حالات التهرب الضريبي .	4.19	0.564	83.8	كبيرة جدا
8	41	ترى بأنه كلما زادت أهمية الحساب، أو العملية المالية يزداد عدد الأدلة التي يجمعها الفاحص الضريبي أثناء عملية الفحص .	3.93	0.852	78.6	كبيرة
9	42	ترى بوجود علاقة طردية بين كمية الأدلة التي يجمعها الفاحص الضريبي وسلامة نتائج الفحص الضريبي.	4.11	0.585	82.2	كبيرة جدا
10	44	استخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي يسهم في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.	3.93	0.696	78.6	كبيرة
11	46	الاستخدام الأمثل لأسلوب المعاينة يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .	4.05	0.683	81	كبيرة جدا
الدرجة الكلية لمجال معايير العمل الميداني .			4.03	0.404	80.6%	كبيرة **جدا**

يتضح من الجدول السابق (9) أن درجة التقدير في مجال أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الـضريبي كانـت كبيرة جداً على الفقرات (25 27 31 40 42 46) حيث كانت نسبة الاستجابة عليها (من 80% فأكثر)، كما كانت كبيرة على الفقـرات (29، 38، 41، 44) حيـث تراوحـت نـسبة الاستجابة عليها بين (70% - أقل من 80%) كما كانت الدرجة الكلية لإجابات عينة الدراسـة نحو الأسئلة المتعلقة بمجال أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني فـي الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي بلغت (80.6%)، وهذا يدل على نسبة موافقـة كبيرة جدا نحو الأسئلة.

السؤال الفرعي الثالث:

ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير إعداد التقرير في الحد من والكـشف عـن حالات التهرب الضريبي

للإجابة عن هذا السؤال قامت الباحثة باستخراج المتوسطات الحـسابية، والانحرافـات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال إعداد التقرير كما يتضح من الجدول الآتي:

جدول (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجال إعداد التقرير.

الترتيب	رقمها في الاستبانة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية %	درجة التقدير
1	50	تضمين التقرير النهائي إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإلى مواد القانون الضريبي ومسك المكلف لدفاتر وحسابات منتظمة يسهم بشكل فعال في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .	4.15	0.679	83	كبيرة جدًا
2	52	ترى من الضرورة بمكان أن يوضح الفاحص الضريبي الأسباب التي دفعته إلى رفض الإقرار الذاتي من قبل المكلف .	4.25	0.657	85	كبيرة جدا
3	54	التزام الفاحص الضريبي بإرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص وتبيان الأسباب التي دفعته إلى رفض أو قبول أو تعديل التقدير الذاتي يسهم بشكل فعال في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .	4.17	0.621	83.4	كبيرة جدا
الدرجة الكلية لمجال معايير اعداد التقرير .			4.19	0.465	83.8	كبيرة جدا

يتضح من الجدول السابق (10) أن درجة التقدير في مجال أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير إعداد التقرير في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي كانت كبيرة جداً على الفقرات (50، 52، 54) حيث كانت نسبة الاستجابة عليها (من 80% فأكثر)

كما كانت الدرجة الكلية لإجابات عينة الدراسة نحو الأسئلة المتعلقة بمجال أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي بلغت (83.8%) وهذا يدل على نسبة موافقة كبيرة جداً نحو الأسئلة.

*** ترتيب مجالات محور الدراسة من وجهة نظر المستجيبين :**

ولتوضيح النتائج للدرجة الكلية لمجالات الدراسة، قامت الباحثة بعملية ترتيب للمجالات الثلاثة؛ وذلك في ضوء المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والنسب المئوية، ودرجة التقدير لمجالات الدراسة في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي وهذا يتضح من الجدول الآتي:

جدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية ودرجة التقدير لمجالات الدراسة

الترتيب	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية%	درجة التقدير
1	المعايير العامة	3.89	0.367	%77.89	كبيرة
2	معايير العمل الميداني	4.03	0.404	%80.6	كبيرة **جدا**
3	معايير إعداد التقرير	4.19	0.465	%83.8	كبيرة جدا
الدرجة الكلية		**4.03**	**0.346**	**%80.6**	**كبيرة جدا**

يتضح من نتائج الجدول السابق (11) أن درجة التقدير في المعايير العامة كانت كبيرة وقد بلغت النسبة المئوية (77.89%)، ومجال العمل الميداني كانت كبيرة جداً، وقد بلغت النسبة المئوية (80.6%) ومجال إعداد التقرير الميداني كانت كبيرة جداً وقد بلغت النسبة المئوية (83.8%) أما الدرجة الكلية لإجابات عينة الدراسة نحو الأسئلة المتعلقة بأثر التزام الفاحص

الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي فقد بلغت (**80.6%**) وهذا يدل على درجة تقدير كبيرة جداً للأسئلة، وبالتالي يمكن القول: إنَّ التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية سواء المعايير العامة، أم معايير العمل الميداني، أم معايير إعداد التقرير، يساعده بشكل كبير في **الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي** وبنسبة تصل إلى (**80.6%**).

وبالنظر إلى النتائج الواردة أعلاه والتي تظهر أن هناك أثر لالتزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير التدقيق الدولية سواء بالمعايير العامه أو معايير العمل الميداني أو معايير إعداد التقرير النهائي ومن هنا تدعم وجهة نظر الباحثه والافتراض الذي وضع عند تحليلنا لنتائج فحص مدى الالتزام السابق لدى الفاحصين الضريبيين بالمعايير التدقيق الدولية في الجدول رقم (7)وجدنا ان وجهة نظر الفاحصين الضريبيين في مدى التزامهم بمعايير التدقيق الدولية كانت كبيره حيث بلغت نسبة الموافقة (61,8%) ومع هذا بينت النتائج أن هناك أثرا لالتزام الفاحص بالمعايير الدولية على تقليل نسب التهرب الضريبي وهذا ليس صحيحا حيث أن هناك نسب عاليه من التهرب الضريبي مما أدى الى تناقض في إجابات الفاحصين الضريبيين حيث أنه لو كان هناك التزاما بمعايير التدقيق الدولية لما كان هناك أثرا لهذا الالتزام بتقليل نسب التهرب الضريبي وهذا ما تؤكده وجهات نظر المدققين والمدراء الماليين . ومن هنا وجدت الباحثة الإشارة إلى هذا الموضوع ومعالجة ما ظهر من تناقض في إجابات الفاحصين الضريبيين في مدى الالتزام بالمعايير الدولية حيث أثبتت الدراسة أهمية تقييم نتائج هذا الالتزام كما أثبتت صحة تحليلنا للنتائج التي وردت عند فحصنا لرأي الفاحص الضريبي بمدى التزامه.

ثانياً:النتائج المتعلقة بفروض الدراسة .

أولاً: الفرضية الأولى: -

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المهنة".

ومن أجل دراسة صحة الفرضية قامت الباحثة بتطبيق اختبار التباين الأحـــادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير المهنة و كانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (12)التالي:

جدول (12)

اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير المهنة من حيث مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف) المحسوبة	مستوى الدلالة
المعايير العامة	المربعات بين الفئات	,122	2	,061	,25	,031
	المربعات الداخلية	19,964	197	,136		
	المجموع الكلي	20,086	199			
معايير العمل الميداني	المربعات بين الفئات	,246	2	,123	,38	,024
	المربعات الداخلية	24,182	197	,165		
	المجموع الكلي	24,428	199			
معايير اعداد التقرير	المربعات بين الفئات	,837	2	,418	1,08	,017
	المربعات الداخلية	31,398	197	,214		
	المجموع الكلي	32,235	199			
جميع المجالات	المربعات بين الفئات	,243	2	,121	1.005	,024
	المربعات الداخلية	17,607	197	,120		
	المجموع الكلي	17,850	199			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)

يتضح من الجدول (12) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.024)، وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية، وهي (0.05)، ولذلك فإننا نرفض الفرضية، ونقول: إنَّه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = 0.05) في مدى التـــزام الفـــاحص

الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المهنة.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(2.79)و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات المهنة كما في الجدول التالي :

جدول (13)

الأوساط الحسابية لمتغيرات المهنة.

المتغير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
فاحص ضريبي	3,952	79.040
مدير مالي	2,241	44.820
مدقق حسابات	2,081	41.620
المجموع	2,758	55.16

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة الفاحص الضريبي (3,95) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

وتلاحظ الباحثة الاختلاف الكبير بين وجهات نظر الفاحصين في وجهة نظرهم حول مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، حيث كانت نسبة موافقتهم على هذا الموضوع (79.04%) وهي نسبة كبيرة وهذا يعود إلى الفرق في مستوى التوافق بين احتياجات مهنة الفحص الضريبي والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية .

وعلى الجانب الآخر نجد كلاً من المديرين الماليين، ومدققي الحسابات، يرون أنه لا يوجد التزام بمعايير التدقيق الدولية وذلك بدلالة نسب الموافقة لكل من المديرين التي بلغت (44.82%) و للمدققين التي بلغت (41.62%).

ثانياً: الفرضية الثانية: -

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عـن حـالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق" .

ومن أجل دراسة صحة الفرضية قامت الباحثة بتطبيق اختبار التباين الأحـادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (14)التالي:

جدول (14)

اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق من حيث مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف) المحسوبة	مستوى الدلالة
المعايير العامة	المربعات بين الفئات	,313	3	,104	,807	,022
	المربعات الداخلية	11,772	141	,129		
	المجموع الكلي	12.085	144			
معايير العمل الميداني	المربعات بين الفئات	,252	3	,084	,510	,0184
	المربعات الداخلية	15,006	141	,165		
	المجموع الكلي	15,258	144			
معايير اعداد التقرير	المربعات بين الفئات	,066	3	,022	,119	,038
	المربعات الداخلية	16,890	141	,186		
	المجموع الكلي	16,956	144			
جميع المجالات	المربعات بين الفئات	,170	3	,057	,518	,026
	المربعات الداخلية	9,949	141	,109		
	المجموع الكلي	10,118	144			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)

يتضح من الجدول (14) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.026)، وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05) ولذلك فإننا نرفض الفرضية ونقول إنــه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = 0.05) في مــدى التــزام الفــاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عــن حــالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للاسئلة بلغ(3,27) وتدل هذه القيمة على وجود اتجــاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات عدد الدورات في مجال الضرائب، والتدقيق كما في الجدول التالي :

جدول رقم (15)

الأوساط الحسابية لمتغيرات عدد الدورات في مجال الضرائب، والتدقيق.

المتغير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
دورة واحدة	2,330	%46.6
1 -3 دورات	2,814	%56.2
4 -5 دورات	3,887	%77.6
أكثر من 5 دورات	3,930	%78.6
المجموع	3.240	%64.8

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة أكثر من 5 دورات (3,93)وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.وذلك بدلالة النسبة المئوية العالية التــي بلغــت (%78.6) وهي نسبة كبيرة حيث يتضح أن للدورات التدريبية أهمية قصوى في الكــشف عــن التهرُّب الضريبي.

وهذا يؤكد على أهمية تلقي الدورات في مجال الضرائب، والتدقيق، لأنهــا تعــد مــن المعايير العامة (الشخصية) التي تساعد الفاحص الضريبي في الكشف عن، والحد من التهــرُّب الضريبي لذا نجد أن الفاحصين الحاصلين على دورات تدريبية كثيرة هم الأقدر على اســتخدام معايير التدقيق الدولية التي تساعد في الحد من والكشف عن حالات التهــرُّب الــضريبي فــي الأراضي الفلسطينية .

ثالثاً: الفرضية الثالثة: -

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = 0.05) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عـن حـالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي".

ومن أجل دراسة صحة الفرضية قامت الباحثة بتطبيق اختبار التباين الأحـادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير المؤهل العلمي وكانت النتائج كمـا هو مبين في الجدول رقم (16)التالي:

جدول (16)

اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير المؤهل العلمي من حيث مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف) المحسوبة	مستوى الدلالة
المعايير العامة	المربعات بين الفئات	,113	2	,057	,435	,042
	المربعات الداخلية	11,972	142	,130		
	المجموع الكلي	12,085	144			
معايير العمل الميداني	المربعات بين الفئات	,093	2	,046	,281	,027
	المربعات الداخلية	15,166	142	,165		
	المجموع الكلي	15,258	144			
معايير اعداد التقرير	المربعات بين الفئات	,192	2	,096	,528	,034
	المربعات الداخلية	16,764	142	,182		
	المجموع الكلي	16,956	144			
جميع المجالات	المربعات بين الفئات	,100	2	,050	,461	0.034
	المربعات الداخلية	10,018	142	,109		
	المجموع الكلي	10,118	144			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)

يتضح من الجدول (16) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.034) وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05)، ولذلك فإننا نرفض الفرضية، ونقول: إنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(0.034) و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات المؤهل العلمي كما في الجدول التالي :

جدول (17)

الأوساط الحسابية لمتغيرات المؤهل العلمي.

المتغير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
دبلوم	2.57	%51.4
بكالوريوس	3.81	%76.2
دبلوم عال أو ماجستير فأكثر	3.91	%78.2
المجموع	3.34	%66.8

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة دبلوم عال أو ماجستير فأكثر (3.91) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.حيث يتضح أن النسبة المئوية لموافقتهم على موضوع الدراسة بلغت (78.6%) وهي نسبة كبيرة تؤكد على أهمية المؤهل العلمي في التزام الفاحص بمعايير المحاسبة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

وتلاحظ الباحثة الأثر الكبير للمؤهل العلمي، الذي يعد من المعايير العامة (الشخصية) التي تساعد الفاحص الضريبي على الالتزام بمعايير التدقيق الضريبي في عملية الفحص الضريبي، إذ أن الفاحص المؤهل تأهيلاً جيداً يستطيع إجراء عمليات الفحص بشكل جيد، ووفق الأصول العلمية والعملية المتبعة لذلك.

رابعاً: الفرضية الرابعة: -

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α = 0.05) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة".

من أجل دراسة صحة الفرضية قامت الباحثة بتطبيق اختبار التباين الأحادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير سنوات الخبرة، وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (18)التالي:

جدول (18)

اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير سنوات الخبرة من حيث مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف) المحسوبة	مستوى الدلالة
المعايير العامة	المربعات بين الفئات	,454	3	,151	1,184	0.031
	المربعات الداخلية	11,632	141	,128		
	المجموع الكلي	12,085	144			
معايير العمل الميداني	المربعات بين الفئات	,729	3	,243	1,521	0.044
	المربعات الداخلية	14,530	141	,160		
	المجموع الكلي	15,258	144			
معايير اعداد التقرير	المربعات بين الفئات	,300	3	,100	,546	0.042
	المربعات الداخلية	16,656	141	,183		
	المجموع الكلي	16,956	144			
جميع المجالات	المربعات بين الفئات	,490	3	,163	1,545	0.039
	المربعات الداخلية	9,628	141	,106		
	المجموع الكلي	10,118	144			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)

يتضح من الجدول (18) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.039)، وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05) ولذلك فإننا نرفض صحة الفرضية ونقول إنـــه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مـــدى التـــزام الفـــاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عـــن حـــالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للاسئلة بلغ(3.36)و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات سنوات الخبرة كما في الجدول التالي :

جدول رقم (19)

الأوساط الحسابية لمتغيرات سنوات الخبرة.

المتغير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	2.34	%46.8
من 5 -10 سنوات	3.55	%71
أكثر من 10 سنوات	4.20	%84
المجموع	3.36	%67.2

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة أكثر من 10 سنوات (4.21) وهي تميـــل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

وهذا يوضح أهمية سنوات الخبرة كأحد متطلبات المعايير العامة (الشخصية) في الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث إنَّ الفاحصين من ذوي الخبرة العالية (أكثـــر مـــن 10 ســـنوات) يستطيعون الالتزام بهذه المعايير، ويتأثرون بها في الكشف عن، والحد من عمليـــات التهـــرُّب الضريبي حيث نجد أنهم يلتزمون بنسبة قد تصل إلى (84%) أما الفاحصون قليلو الخبرة (أقل من 5 سنوات) فنجد درجة التزامهم لا تتعدى (46.8%) وهذا يؤكد على أهمية سنوات الخبـــرة في هذا الصدد.

خامسا: الفرضية الخامسة: -

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عـن حـالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس".

ومن أجل دراسة صحة الفرضية قامت الباحثة بتطبيق اختبار التبـاين الأحـادي One way ANOVA على علامات بنود الاستبانة لفئات متغير التخصص في البكالوريوس وكانت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (20)التالي:

جدول (20)

اختبار التباين الأحادي ANOVA لدراسة تأثير متغير التخصص في البكالوريوس من حيث مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

المجال	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة(ف) المحسوبة	مستوى الدلالة
المعايير العامة	المربعات بين الفئات	,274	5	,055	,413	0.14
	المربعات الداخلية	11,811	139	,133		
	المجموع الكلي	12,085	144			
معايير العمل الميداني	المربعات بين الفئات	,102	5	,020	,120	0.03
	المربعات الداخلية	15,156	139	,170		
	المجموع الكلي	15,258	144			
معايير اعداد التقرير	المربعات بين الفئات	,829	5	,166	,915	0.04
	المربعات الداخلية	16,128	139	,181		
	المجموع الكلي	16,956	144			
جميع المجالات	المربعات بين الفئات	,146	5	,029	,260	0.04
	المربعات الداخلية	9,973	139	,112		
	المجموع الكلي	10,118	144			

*دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α=0.05)

يتضح من الجدول (20) أن مستوى الدلالة على جميع المجالات (0.04) وهذه القيمة أصغر من القيمة المحددة في الفرضية وهي (0.05) ولذلك فإننا نرفض الفرضية ونقول إنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(3,95)و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

وكانت الأوساط الحسابية لمتغيرات التخصص في البكالوريوس كما في الجدول التالي :

جدول رقم (21)

الأوساط الحسابية لمتغيرات التخصص في البكالوريوس.

المتغير	الوسط الحسابي	النسبة المئوية
محاسبة	3.91	%78.2
مالية	3.55	%71
قانون	2.81	%56.2
إدارة	2.44	%48.8
اقتصاد	2.84	%56.8
غير ذلك	2.37	%47.4
المجموع	2.98	%59.6

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة المحاسبة (3.91) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام، وهذا يؤكد على أن المتخصصين في مجال المحاسبة يدركون أكثر من غيرهم أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية على جودة عمليات الفحص الضريبي .

ويتضح أن الفاحصين من ذوي تخصص المحاسبة يلتزمون أكثر من غيرهم بمعايير التدقيق الدولية وذلك لإدراكهم بأهمية المعايير التدقيق الدولية حيث انهم يدركون انها تعمل على مساعدتهم بالقيام بأعمالهم اكثر جودة وفاعلية وكفاءة الضبط الداخلي والرقابة الداخلية، وذلك بدلالة النسبة المئوية التي بلغت (78.2%) وهي نسبة كبيرة توضح مدى التزام الفاحصين من ذوي تخصص المحاسبة بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، بينما كان الفاحصون من ذوي تخصص الإدارة لا يستطيعون الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وذلك بدلالة النسبة المئوية لإجابتهم التي وصلت إلى (48.8%).

جدول (22)

العلاقة بين مجالات الدراسة تحليل (Correlations)

Correlations					
		المعايير الشخصية	معايير العمل الميداني	معايير إعداد التقرير	جميع المجالات
المعايير الشخصية	Pearson Correlation	1	,600**	,532**	,857**
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000
	N	150	150	150	150
معايير العمل الميداني	Pearson Correlation	,600**	1	,717**	,912**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000
	N	150	150	150	150
معايير إعداد التقرير	Pearson Correlation	,532**	,717**	1	,797**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,000
	N	150	150	150	150
جميع المجالات	Pearson Correlation	,857**	,912**	,797**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	
	N	150	150	150	150
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).					

نلاحظ مما سبق أن دلالة العلاقة ما بين المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني بلغت (0.000) وهذه القيمة أقل من (0.05) بالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام الفاحص الضريبي بالمعايير الشخصية، والتزامه بمعايير العمل الميداني، أي أنه كلما زاد التزام الفاحص

الضريبي بالمعايير الشخصية زادت قدرته على تبني معايير العمل الميداني وبالتالي تزيد قدرته على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن دلالة العلاقة ما بين المعـــايير الشخـــصية ومعـــايير إعداد التقرير، بلغت (0.000) وهذه القيمة أقل من (0.05) بالتالي فإن العلاقة قوية بين التزام الفاحص الضريبي بالمعايير الشخصية والتزامه بمعايير إعداد التقرير أي أنه كلما زاد التـــزام الفاحص الضريبي بالمعايير الشخصية زادت قدرته على تبني معايير إعداد التقريـــر وبالتـــالي تزيد قدرته على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن دلالة العلاقة ما بين معايير العمل الميداني ومعـــايير إعداد التقرير بلغت (0.000) وهذه القيمة أقل من (0.05) بالتالي فإن العلاقة قوية بين التـــزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني، والتزامه بمعايير إعداد التقرير، أي أنـــه كلمـــا زاد التزام الفاحص الضريبي بمعايير العمل الميداني زادت قدرته على تبني معايير إعداد التقريـــر وبالتالي تزيد قدرته على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

النتائج :

يهدف هذا الفصل إلى مناقشة نتائج الدراسة التي بحثت في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي وكذلك التعرف إلى دور بعض المتغيرات الديموغرافية في موضوع الدراسة.

وقد اشتملت الدراسة على مجموعة من الأسئلة والفروض وستحاول الباحثة مناقشة النتائج المتعلقة بها.

أولاً النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة:

مناقشة النتائج المتعلقة بالسؤال الذي ينص على:

ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي ؟

كما أشرنا في السابق تم تجزئة هذا السؤال إلى قسمين على النحو التالي:

3. **ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي**
4. **ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي**

مناقشة نتائج السؤال الرئيسي الأول:

ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في عملية الفحص الضريبي

تبين أن نسبة التزام الفاحص الضريبي بمعايير التدقيق الدولية في عملية الفحص الضريبي بلغت (47.76%) وهي نسبة قليلة جداً وهذا يعني أن الفاحصين لا يلتزمون بمعايير التدقيق الدولية.

وكانت النسبة قليلة جداً لأن المديرين الماليين ومدققي الحسابات أشاروا إلى عدم التزام الفاحصين الضريبيين بهذه المعايير في عملية الفحص الضريبي حيث يعتقد المديرون الماليون والمدققون ، أن الإدارة الضريبية لا تتطلب تمتع الفاحص الضريبي بسنوات ملائمة من الخبرة كما يعتقدون أن الإدارة لا تحث الإدارة الضريبية أن يتابع الفاحص الضريبي بشكل دائم النشرات، والندوات، والمجلات، والبيانات، والمستجدات في المجال الضريبي، والمحاسبي كما وأن الإدارة الضريبية لا تهتم بمسألة حضور الفاحصين الضريبيين للدورات التدريبية، وأن الفاحص الضريبي لا يجري مقارنة للنتائج المالية لنشاط المكلف، مع مؤشرات القياس غير المالية لنشاطه كما وأنه لا يعطي عناية أكبر أثناء قيامه بعمليات الفحص الضريبي للعناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي كما ويعتقد المديرون الماليون ومدققو الحسابات أن الفاحص الضريبي لا يلجأ إلى استخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي كما يرون أن الإدارة الضريبية لا تتطلب أن يتضمن التقرير النهائي الفحص الضريبي إِشارة واضحة إلى مدى الانسجام مع مواد القانون الضريبي .

وتعزو الباحثة هذه النتيجة في النهاية إلى الاختلاف في إجابات كل من الفاحصين الضريبيين الذين يرون أنهم يلتزمون بمعايير المراجعة الدولية، وكل من المديرين الماليين، ومدققي الحسابات الذين يعتقدون أن الفاحص الضريبي لا يلتزم بتطبيق معايير المراجعة الدولية في عملية الفحص لذلك فإن نسب التهرُّب الضريبي عالية جداً في الأراضي الفلسطينية وهذا يتفق مع دراسة (اشتية 2006) ودراسة(رمضان 2006) و دراسة (علاونة 1997) التي أشارت إلى أن نسب التهرُّب الضريبي عالية جداً في الأراضي الفلسطينية.

وترجع وجهة نظر الفاحصين إلى الفرق في مستوى التوافق بين احتياجات مهنة الفحص الضريبي، والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعني أن الفاحصين يرون معايير التدقيق الدولية معايير جيدة يجب الالتزام بها. وأيضا تعزى نسبة موافقتهم العالية على مدى التزامهم إلى اعترافهم الضمني بأهمية التزامهم بها، لأن ذلك يعد من متطلبات المهنة ومتطلبات جودة الأداء، غير أن الواقع لا يساعد على ذلك، بسبب وجود مشاكل أخرى بحاجة إلى دراسات وأبحاث أخرى لا مجال لذكرها هنا.

مناقشة نتائج السؤال الرئيسي الثاني:

ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

للإجابة عن السؤال تم تجزئته إلى ثلاثة أسئلة شكّلت مجالات الدراسة وهي: (المعايير العامة ومعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير)، وفيما يلي الإجابة عن كل سؤال من أسئلة الدراسة على النحو الآتي:

1 - ما أثر التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمجال التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بالمعايير العامة قد بلغت (77.89%) وهذا يوضح الأثر الكبير للالتزام بالمعايير العامة على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي حيث إن حصول الفاحص الضريبي شهادة علمية ذات اختصاص وتوفر عنصر الخبرة العملية وحث الإدارة الضريبية للفاحصين على مداومة الإطلاع على كل ما هو مستجد في مجال الفحص الضريبي وكل ما يصدر من نشرات وندوات ومجلات وتوفير برامج تدريبية لهم، وحثهم على الإلمام بالبرامج المحاسبية والتدقيقية يساعد في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما يتبين أن عدم سماح الإدارة الضريبية للفاحص الضريبي بالفحص الضريبي لمنشأة يعد أحد كبار مساهميها أو ملاكها أو الفحص لمنشأة يديرها قريب من الدرجة الأولى وإلزام الفاحص الضريبي بتدعيم نتائجه بأدلة ومستندات واختيار الفاحصين الضريبيين بشكل يراعي النزاهة والموضوعية يساعد على الحد من والكشف عن التهرُّب الضريبي .

وختاماً تعزو الباحثة هذه النتيجة إلى أن التزام الفاحص الضريبي بالمعايير العامة يساهم في زيادة فعالية، وكفاءة الفاحص الضريبي وبالتالي يؤثر ذلك على جودة عملية الفحص الضريبي الأمر الذي يؤدي إلى تحقيق عملية الفحص الضريبي لأهدافها، المتمثلة في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (عبدالله 1999) ودراسة (لطفي 2009) التي أشارت إلى أن الالتزام بالمعايير العامة في عملية الفحص الضريبي، تساعد في تقليل نسب التهرُّب الضريبي.

2- ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمجال التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير العمل الميداني قد بلغت (80.6%) وهذا يوضح الأثر الكبير للالتزام بمعايير العمل الميداني على الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي حيث إن وضع خطة سليمة وشاملة وموثقة، ومبيَّن فيها طبيعة، ونطاق، وزمن الفحص الضريبي، الذي سيقوم الفاحص بإجراءه بالإضافة إلى إلمام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط وعمل المكلف يساعده في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما أن قيام الفاحص ببعض الإجراءات مثل: مقارنة النتائج المالية لنشاط المكلف مع مؤشرات القياس غير المالية لنشاطه وعمل مقارنات بين نتائج المؤشرات المالية للمكلف ومؤشرات النشاط غير المالية للمكلف وإعطاء الفاحص الضريبي عناية أكبر أثناء قيامه بعمليات الفحص

الضريبي للعناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المـالي وتركيـزه على العناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع و إيلائه أهمية أكبر للعناصر التي فيها درجة عدم التأكد المرتفعة ودراسة، و تقييم، وفهم كافي لنظام الرقابة الـداخلي للمكلـف يساعده في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما أن تدعيم مصداقية الفحص الضريبي من خلال جمع عدد كـافي مـن الأدلـة والقـرائن واستخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي واستخدام أسلوب المعاينـة فـي عملية الفحص الضريبي بشكل أمثل يساعد في الحد مـن والكـشف عـن حـالات التهـرُّب الضريبي.

ويتضح من خلال النتائج السابقة أن الإلمام بدايةً بمعايير العمل الميداني، والالتزام بها، يـساهم في دراسة، وتحليل، وتقييم للقوائم المالية للمنشأة محل الفحص، وذلك بالاسـتناد علـى مـواد القانون الضريبي، ووفقاً للقواعد، والأصول، والمبادئ، والسياسات المحاسبية المتعارف عليهـا مهنياً من أجل التأكد من صحة البيانات المالية المقدمة في الإقرار الضريبي المعد من المكلف والمعتمد من قبل المحاسب.

وإن هذا الالتزام بمعايير العمل ميداني، يساهم في دقة مخرجات عملية الفحص الضريبي الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 2001) ودراسـة (الـضابط 2006) ودراسة (القاضي 1999) التي أوضحت أهمية الالتزام بمعايير العمل الميـداني فـي تقليل نسب التهرُّب الضريبي.

3 - ما مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير إعداد التقرير وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي

يتضح من نتائج التحليل أن الدرجة الكلية لمجال التزام الفاحص الضريبي الفلـسطيني بمعـايير إعداد التقرير قد بلغت (83.8%) وهذا يوضح الأثر الكبير للالتزام بمعايير إعداد التقرير علـى الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي إذ أن إلزام الإدارة الضريبية الفاحصين بـأن

يتضمن تقريرهم النهائي إِشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبــادئ المحاســبية المتعارف عليها ومع مواد القانون الضريبي، يساعد في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما أن إرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي تساعد في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي كما تبين أن مسك المكلف لدفاتر، وحــسابات منتظمة يسهم بشكل فعّال في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

كما أن التزام الفاحص الضريبي بإرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص، وتبيان الأسباب التي دفعته إلى رفض، أو قبول، أو تعديل التقدير الذاتي، يسهم بشكل فعَّال فــي الحــد مــن والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

يتضح مما سبق أهمية إلمام الفاحص الضريبي بهذه المعايير مجتمعة حيث تستغرق المنازعات الضريبية جزءاً كبيراً من وقت الفاحص الضريبي لذلك فإن الجهــد الــذي يبذلــه الفــاحص الضريبي يمكن أن يضيع هباءً لو شاب إجراءات الفحص أي خطأ في مراحل عملية الفحــص الضريبي لأنه سوف يعرّض الإجراءات التي تتخذها الإدارة الضريبية للــبطلان مــن جهــة وإطالة أمد المنازعات الضريبية بين المكلفين، ومصلحة الضرائب من جهة أخرى مما يــؤثر سلباً على المتحصلات الضريبية وكذلك على العلاقة بين المكلفين ومصلحة الضرائب.

وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (مندو 2008) ودراسة (أرينــز و لوبــك د ت) ودراســة (عبدالله 1999) التي أشارت إلى أهمية الالتزام بمعايير إعداد التقرير، في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

ثانياً: النتائج المتعلقة بفرضيات الدراسة .

أ - مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الأولى: -

التي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالــة ($0.05 = \alpha$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحــد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المهنة".

أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المهنة في جميع المجالات.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(2.791) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة .

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة الفاحص الضريبي (3,952) وهي تميل إلى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

وتلاحظ الباحثة الاختلاف الكبير بين وجهات نظر الفاحصين في وجهة نظرهم حول مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، حيث كانت نسبة موافقتهم على هذا الموضوع (79.04%) وهي نسبة كبيرة، وهذا يعود إلى الفرق في مستوى التوافق بين احتياجات مهنة الفحص الضريبي، والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي يعني أن الفاحصين يرون معايير التدقيق الدولية معايير جيدة يجب الالتزام بها. وأيضا تعزى نسبة موافقتهم العالية على مدى التزامهم إلى اعترافهم الضمني بأهمية التزامهم بها، لأن ذلك يعد من متطلبات المهنة، ومتطلبات جودة الأداء، غير أن الواقع لا يساعد على ذلك، بسبب وجود مشاكل أخرى بحاجة إلى دراسات وأبحاث أخرى لا مجال لذكرها هنا.

وعلى الجانب الآخر نجد كل من المديرين الماليين، ومدققي الحسابات، يرون أنه لا يوجد التزام بمعايير التدقيق الدولية وذلك بدلالة نسب الموافقة لكل من المديرين التي بلغت (44.82%) و للمدققين التي بلغت (41.62%) .

ب - مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثانية: -

التي تنص على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق".

أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، تعزى لمتغير عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق في المجالات جميعها.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ (3,27) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة .

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة أكثر من 5 دورات (3,930)وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام. وذلك بدلالة النسبة المئوية العالية التي بلغت (78.6%) وهي نسبة كبيرة، حيث يتضح أن للدورات التدريبية أهمية قصوى في الكشف عن التهرُّب الضريبي.

وهذا يؤكد على أهمية تلقي الدورات في مجال الضرائب، والتدقيق، لأنها تعد من المعايير العامة (الشخصية) التي تساعد الفاحص الضريبي في الكشف عن، والحد من التهرُّب الضريبي لذا نجد أن الفاحصين الحاصلين على دورات تدريبية كثيرة هم الأقدر على استخدام معايير التدقيق الدولية، التي تساعد في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي في الأراضي الفلسطينية .

يتضح مما سبق أن الدورات التدريبية تساعد في زيادة التزام الفاحصين الضريبيين في الأراضي الفلسطينية بمعايير التدقيق الدولية، وتؤثر على الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

ج - مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الثالثة -

التي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي ".

وأظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(3.34) و تدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الاجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

ونلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة دبلوم عال أو ماجستير فأكثر (3.91) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام. حيث يتضح أن النسبة المئوية لمواقتهم على موضوع الدراسة بلغت (78.6%) وهي نسبة كبيرة تؤكد على أهمية المؤهل العلمي في التزام الفاحص بمعايير المحاسبة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

وتلاحظ الباحثة الأثر الكبير للمؤهل العلمي الذي يعد من المعايير العامة (الشخصية) التي تساعد الفاحص الضريبي على الالتزام بمعايير التدقيق الضريبي في عملية الفحص الضريبي، إذ إنَّ الفاحص المؤهل تأهيلاً جيداً يستطيع إجراء عمليات الفحص بشكل جيد، ووفق الأصول العلمية والعملية المتبعة لذلك .

يتضح مما سبق أن التأهيل العلمي الجيد يساعد في زيادة التزام الفاحصين الضريبيين في الأراضي الفلسطينية بمعايير التدقيق الدولية الأمر الذي يؤثر في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي .

د - مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الرابعة -

التي تنص على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية، وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة ".

وأظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير سنوات الخبرة.

وتجدر الإشارة إلى أن الوسط الحسابي للأسئلة بلغ(3.36) وتدل هذه القيمة على وجود اتجاه نحو الإجابة بالموافقة لعينة الدراسة نحو اتجاهات أسئلة هذه الدراسة.

ونلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة أكثر من 10 سنوات (4.205) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

وهذا يوضح أهمية سنوات الخبرة كأحد متطلبات المعايير العامة (الشخصية) في الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، حيث إنَّ الفاحصين من ذوي الخبرة العالية (أكثر من 10 سنوات) يستطيعون الالتزام بهذه المعايير ويتأثرون بها في الكشف عن والحد من عمليات التهرُّب الضريبي حيث نجد أنهم يلتزمون بنسبة قد تصل إلى (84%) أما الفاحصون قليلو الخبرة (أقل من 5 سنوات) فنجد درجة التزامهم لا تتعدى (46.8%) وهذا يؤكد على أهمية سنوات الخبرة في هذا الصدد.

يتضح مما سبق أن الخبرة العملية الكافية تساعد في زيادة التزام الفاحصين الضريبيين في الأراضي الفلسطينية بمعايير التدقيق الدولية، وتؤثر على الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

هـ - مناقشة النتائج المتعلقة بالفرضية الخامسة -

التي تنص على أنه " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس".

أظهرت النتائج وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$) في مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي تعزى لمتغير التخصص في البكالوريوس.

نلاحظ أن أعلى الأوساط الحسابية كانت لفئة المحاسبة (3.91) وهي تميل الى الإجابة بالموافقة نحو أسئلة الاستبانة بوجه عام.

ويتضح أن الفاحصين من ذوي تخصص المحاسبة يلتزمون أكثر من غيرهم بمعايير التدقيق الدولية وذلك بدلالة النسبة المئوية التي بلغت (78.2%) وهي نسبة كبيرة توضح مدى التزام الفاحصين من ذوي تخصص المحاسبة بالالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وأثر ذلك في الحد من، والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي، بينما كان الفاحصون من ذوي تخصص الإدارة لا يستطيعون الالتزام بمعايير التدقيق الدولية، وذلك بدلالة النسبة المئوية لإجابتهم التي وصلت إلى (48.8%).

يتضح مما سبق أن التخصص القريب من تخصص المحاسبة في البكالوريوس يساعد في زيادة التزام الفاحصين الضريبيين في الأراضي الفلسطينية بمعايير التدقيق الدولية، ويؤثر في الحد من والكشف عن حالات التهرُّب الضريبي.

رابعاً: التوصيات .

في ضَوْء ما تقدم من نتائج خرجت الدراسة بعدة توصيات هي:

التوصيات المتعلقة بالإدارة الضريبية والفاحصين الضريبيين:

- ارتباط التدقيق المحاسبي بالتدقيق الضريبي في اشتراكهما بالاستناد على البيانات المالية، حيث إن الفاحص الضريبي يتحقق أيضا من عدالة القوائم المالية المقدمة ضمن الإقرار الضريبي المقدم من المكلفين، وبالتالي يتعين على الفاحص الضريبي استخدام أساليب التدقيق المتعارف عليها دولياً ومحلياً، وذلك للتأكد من مدى التزام المنشأة ضريبياً و تحقق الواقعة المنشأة للضريبة و تحديد تاريخ التحقق بالإضافة إلى القانون الواجب التطبيق و تحديد مقدار الالتزام.

- على الفاحص الضريبي الحصول على أدلة الإثبات من مصادرها المختلفة، والبحث عن القرائن المؤيدة لما يظهر له من وقائع أثناء الفحص، ولا بد له من طلب البيانات والإيضاحات، والحصول على الاستفسارات المكملة لما قد يقنع بصحة الدفاتر وسلامتها من عدمه، وكذلك يجب عليه أخذ الاعتبار الزمني في الحسبان عند الفحص بحيث لا تطول مدة الفحص.

- ضرورة ألا تضغط الإدارة على الفاحص الضريبي من أجل زيادة التحصيلات الضريبية. وألا تكلفه بمهام كثيرة، لأن ذلك قد يؤدي إلى قرارات متسرعة من قبل الفاحص الضريبي وتكون بعيدة عن الموضوعية في أغلب الأحيان.

- ضرورة إلمام الفاحص بمواد التشريع الضريبي، فالفاحص الذي يلم ببنود القانون المختلفة يستطيع إيجاد الحلول، والمخارج القانونية لمعالجة مشكلات التقدير التي قد تواجهه.

- من الضروري أن يكون الفاحص الضريبي مؤهلاً علمياً، وعملياً، وعلى معرفة كافية في مجال المحاسبة .

- ضرورة توفر الخبرة للفاحص، من أجل الإحاطة بالأساليب التي قد يلجأ إليها المكلفون للتهرُّب من الضريبة وبالتالي التركيز عليها عند فحص حساباتهم.

- ضرورة أن تكون التشريعات واضحة، ومفهومة، وألا تكون متعددة التفسير، وأن تكون العقوبات بحق المتهربين من الضريبة رادعة، وذلك باتخاذ المشرِّع الفلسطيني مواقف متشددة بحق غير الملتزمين بتقديم الكشوفات الدورية، أو السنوية، وتحديد غرامة بنسبة مئوية من الضريبة المستحقة، تتضاعف أوتوماتيكيا في حالة عدم تقديم الكشوف الدورية أو السنوية.

- يجب أن يقوم بالفحص شخص أو أشخاص حائزون على التدريب الفني الملائم والكفاية اللازمة في الفحص الضريبي.

- على الفاحص الضريبي أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور التي تَمُتُّ إلى المهمة المنوطة به.

- على الفاحص الضريبي أن يبذل العناية المهنية الواجبة في عملية الفحص، ووضع التقرير.

- على الإدارة الضريبية أن تحتفظ ببرنامج تعليمي، لضمان أن موظفيها يحافظون على الكفاءة المهنية عن طريق التعليم المستمر والتدريب.

- ضرورة أن يكون الفاحص الضريبي من ذوي المهارة في المبادئ المحاسبية، والتدقيقية المناسبة، بحيث يحصل على الفهم الكافي، والمناسب لأنظمة الضبط الداخلي، والرقابة الداخلية، لتحديد الدرجة التي سيعتمد عليها في عمله، من حيث: مدى، وتوقيت عملية الفحص وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة لذلك .

- على الفاحص الضريبي الاشتراك بانتظام في الاجتماعات، والندوات التي تعقدها المنظمات المهنية، التي تهتم ليس فقط بالمحاسبة الضريبية، وإنما بالعلوم ذات العلاقة بها: كإدارة الأعمال والاقتصاد والإحصاء وغيرها.

- على الفاحص أن يتميز بالتفكير الموضوعي المتبصر، الذي ينطلق من نظرة شاملة لتحقيق الهدف الضريبي، دون التحسب لمراكز القوى المختلفة، أو المصالح الشخصية وإنما خلق الالتزام الطوعي للمكلفين، والمشتغلين، عن طريق تطبيق العدالة الضريبية وهنا تؤكد الباحثة على ضرورة ألا تلعب العلاقات الاجتماعية، أو الانتماء السياسي للمكلف دوراً في تحديد العبء الضريبي للمكلف .

- تفعيل دور التوعية الضريبية بكل وسائل الإعلام المتاحة، وإشراك المؤسسات المهنية والغرف التجارية، والمحاسبين القانونيين، وكل من لهم علاقة بهذا الموضوع، والطلب من الموظفين في الدوائر الضريبية بالتعامل بشكل حضاري مع المكلفين، وعمل صندوق للشكاوي من قبل الجمهور يفتح بواسطة دوائر الرقابة العامة.

- ضرورة لجوء الفاحص إلى بعض الأدوات التي تساعده في عملية الفحص الضريبي مثل: الاستبيان كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي، وبالتقرير الوصفي لتوضيح سير العمليات، وتحديد مراكز السلطة، والمسؤولية ، واستخدام خرائط، تدفق البيانات بغرض فهم نظام الضبط والرقابة الداخلي.

- ضرورة قيام السلطات الحكومية المختصة، ومصلحة الضرائب بإتباع سياسات، وبرامج لدعم وتحفيز البحث العلمي في مجال الضريبة عموماً، وفي مجال تطوير، ومساهمة المحاسبة في معالجة المشاكل المحاسبية في هذا المجال، لإغناء، وتطوير الفكر الضريبي وتطبيقاته.

- يجب تبسيط المحاسبة الضريبية من خلال إعادة النظر في التعليمات الخاصة بالتحاسب الضريبي، وإعطاء الحرية للفاحص الضريبي في إبداء رأيه بالقوائم المالية المعدة من

قبل المكلف، والمعدة من قبل المحاسب القانوني، مع التشديد على أن تكون إجراءات التحاسب الضريبي متساوية لجميع المكلفين.

- ضرورة الاشتراط على أي مكلف يحتاج تخليص أي معاملة حكومية أو يريد ترخيص يجب الرجوع إلى دائرة ضريبة الدخل، من أجل الحصول على براءة ذمة من الدائرة الضريبية من أجل تقليل نسب التهرُّب الضريبي.

التوصيات المتعلقة بالمدققين ومكاتب المحاسبة القانونية :

- ينبغي تطوير مستوى التعاون، والتنسيق بين مدققي الحسابات، والإدارة الضريبية وغيرها من الجهات ذات العلاقة وتبادل المعلومات معها عن أداء المحاسبين القانونيين بهدف الارتقاء بمستوى أداء المهنة، وتطوير فاعلية مساهمتها في رفد المصلحة ببيانات مالية أكثر موثوقية ومصداقية عن الأوضاع المالية للمكلفين ونتائج أعمالهم.

- ضرورة التركيز على تحديد مسؤولية المحاسب القانوني التي يجب أن يلتزم بها استناداً لنصوص القواعد القانونية ويلتزم بالواجب العام وآداب وسلوك المهنة من أجل زرع الثقة في نفوس الجهات التي تعتمد على تقاريره، بحيث يحدث تحوُّلاً في دور المحاسب القانوني، من كونه وكيل المساهمين، إلى أداة لإظهار الحقائق الاقتصادية، والمالية للمكلف ومساعدة الدولة في تنفيذ سياستها الضريبية.

- العمل لمصلحة المكلف، ولكن ليس على مصلحة خزينة الدولة، مع ضرورة عدم إخفاء الحقائق عن مصدر دخل المكلف لأن هذا يضر بمصلحة الخزينة.

- ضرورة قيام جمعية المحاسبين القانونيين الفلسطينية بتضمين نظامها الداخلي بنوداً تحدد فيها بدقة المفاهيم المتعلقة بنشاط الخدمات التدقيقية بصورة عامة، ولإغراض الضرائب بصورة خاصة، حتى تحقق بذلك إزالة سوء الفهم، والخلط السائد بين الممارسين لهذه الخدمات في السوق الفلسطينية.

- ضرورة مساعدة المكلف على أن تكون البيانات التي يقدمها متوافقة مع المباديء المحاسبية المتعارف عليها، لأن ذلك يعطي مؤشراً إيجابياً عن مصداقية الإقرار الضريبي المقدم من المكلف.

- إن نجاح المحاسبين القانونيين لا يتوقف فقط على تبني معايير التدقيق الدولية، وإنما يتوقف على حسن استخدامهم للمعايير الأخلاقية في مزاولة أعمالهم، فالمحاسب هو إنسان أولاً يضبطه ضميره وتحمّله المسؤولية في ممارساته لعمله.

التوصيات المتعلقة بالمكلفين :

- التأكيد على المكلفين بإعطاء معلومات صحيحة، وتقارير مالية دقيقة للعاملين في مصلحة الضرائب لمد جسور الثقة بين المواطن والضريبة والتعامل بشفافية وبسلوك أخلاقي عالٍ وبمهنية .

- العمل على التعاون مع الفاحص وتغيير الفكرة السائدة بأن الفاحص الضريبي جاء ليأخذ أموالهم .

- ضرورة تنظيم الدفاتر، والسجلات، والحسابات، بصورة تساعد الفاحص الضريبي في استخراج النتائج الصحيحة وإجراء عملية الفحص الضريبي بشكل أفضل وأكثر دقة .

ملاحظات:

- إن مؤسسة الضريبة الفلسطينية تعاني من العديد من المشكلات المتعلقة بعدم وضوح الرؤية الضريبية لدى المواطنين، نظراً لعدم اكتسابهم للثقافة الضريبية في الفترات السابقة أثناء الاحتلال الإسرائيلي.

- التدقيق المحاسبي، يخضع لمعايير التدقيق الدولية المتعارف عليها، بينما التدقيق الضريبي يخضع لمعاير التدقيق المحاسبي، ومعايير الفحص الضريبي ، ولقوانين الضريبة في ذلك البلد.

- إن استخدام المعايير الدولية للتدقيق في عمليات الفحص الضريبي يؤدي إلى العدالة في تقدير الضريبة، كما أن اتباع نفس القواعد مع جميع المكلفين يؤدي إلى إحساسهم بالعدالة الضريبية، وبالتالي يزيد من نسبة التزامهم بها، وتقليل التهرُّب الضريبي في فلسطين.

- يختلف عمل المدقق المحاسبي عن الفاحص الضريبي، بأن مدقق الحسابات يستند إلى معايير التدقيق الدولية، والمعايير المحاسبية، والنشرات المحاسبية، بينما الفاحص الضريبي يستند إلى قانون الضرائب، واللوائح التنفيذية لذلك القانون، بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية ، ولكن في حالات الاختلاف، والتعارض فإنه يرجح الالتزام بالتشريعات الضريبية.

المراجع والمصادر

المصادر والمراجع

أ. الكتب

1. أبو طبل عيسى: **أصول المحاسبة الضريبية**. القاهرة: دار الثقافة العربية. 1982.

2. أبو عباس بسام السمان رامي: **دليل ضريبة الدخل1996** مطبعة مجدي السمان وشركاه بدون سنة نشر.

3. أبو كرش شريف مصباح: **إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب** ط1 دار المناهج للنشر والتوزيع. 2004.

4. أرينز، ألفين لوك، جيمس: **المراجعة مدخل متكامل** ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسيطي القاهرة: دار المريج.

5. اشتيه، عدوان معزوز: **مسببات النزاع في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**.بدون دار نشر.2006.

6. البطريق، يونس: **المالية العامة**.بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر.1977.

7. التايه، هشام: **وزارة المالية**.دائرة ضريبة الدخل.نابلس.2008.

8. الجداوي، محمود: **الفحص والمراجعات الخاصة**. القاهرة: دار الكتاب الجامعي 1986م.

9. الدقر، رشيد: **علم المالية، موارد الدولة ونفقاتها، دمشق**: مطبعة الجامعة السورية.1958.

10. سلوم، حسين: المالية العامة.**القانون المالي والضريبي**.بيروت: الدار الجامعية.1990.

11. الشاذلي، تحسين بهجات، رمضان، محمد عبد العظيم حسن: **الفحص الضريبي**.القاهرة: كلية التجارة.جامعة القاهرة.

12. الشافعي، جلال: **المحاسبة الضريبية**، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على شركات الأموال. ط2. كلية التجارة. جامعة الزقازيق 1996.

13. صدقي عاطف: **مباديء المالية العامة**.ط2.القاهرة: دار النهضة العربية. 1997.

14. صديق رمضان: **إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق قوانين الضريبة والاتفاقات الدولية**.مصر: دار النهضة العربية.2006.

15. عبد المجيد، عبد الفتاح عبد الرحمن: **اقتصاديات المالية العامة.دراسة مقارنة تطبيقية.**المطبعة الكمالية 1990.

16. عناية، غازي: **الاقتصاد الإسلامي.الزكاة والضريبة**.ط2.عمان: دار البيارق للطباعة والنشر.1998.

17. غلاب، حسن أحمد: **النظام الضريبي وضرائب الدخل في التشريع المصري**. مصر: مكتبة عين شمس 1988.

18. فرحات، فوزت: **المالية والتشريع الضريبي**.ط3.عمان: دار البيارق للطباعة والنشر.2006.

19. القاضي، حسين، والدحدوح، حسين: **مراجعة الحسابات أساسيات**.دمشق.1999

20. القيسي، أعاد حمود: **المالية العامة والتشريع الضريبي**.ط1.عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.2008

21. كتانة، خيري مصطفى: **اتجاهات الايرادات الضريبية في الاردن والعوامل المؤثرة فيها**.ط1.عمان: مكتبة الشباب ومطبعتها.1998

22. الكفراوي، عوف محمود: **التهرب الضريبي وآثاره.مجلة الاقتصاد الاسلامي**.العدد.2001.

23. لطفي، أمين السيد أحمد: **المراجعة باستخدام العينات**. الاسكندرية: الدار الجامعية. 2009.

24. لطفي أمين السيد أحمد: **أسس القياس والفحص الضريبي والمراجعة والمتطلبات القانونية**. القاهرة: دار النهضة العربية 1997.

25. لطفي، أمين السيد أحمد: **فلسفة المراجعة.الاسكندرية**: الدار الجامعية.2009.

26. مصطفى إبراهيم وآخرون: **المعجم الوسيط** الجزء الثاني.ط2.اسطنبول:دار الدعوة 1989.

27. مندو، عبد القادر: **مقرر المحاسبة الضريبية**. قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد في جامعة البعث 2008.

28. نعوش، صباح: **الضرائب في الدول العربية**.ط1.المغرب:.الدار البيضاء.1987.

29. النقاش، غازي عبد الرازق: **المالية العامة تحليل أسس الاقتصاديات العامة**.عمان: دار وائل للطباعة والنشر 1997.

30. هويدي، عبد الجليل: **الماليه العامة**، ط2.القاهره: دار الفكر العربي، 2003.

31. وفا، عبد الباسط: **فض منازعات الضرائب على الدخل بالطريق الإداري**. القاهرة: دار النهضة العربية، 2001.

32. اليحيى، حسين و خريوش، حسن: **المالية العامة**.منشورات جامعة القدس المفتوحة.الطبعة الأولى.1996.

ب. التقارير و المنشورات

1. جمعة، احمد حلمي: ***اتجاهات التطور بشان تقارير المدققين***.**مجلة الدقق**.العدد 67- 2006.

2. جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينيين **معايير التدقيق الحكومية ومعايير الرقابة الداخلية**. الكتاب الأصفر ط1 غزة فلسطين: مكتب المحاسبة العام. 2002.

3. خضور، رسلان: ***سياسة الاعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية (النموذج السوري)*. مجلة بحوث اقتصادية وعربية** سوريا.1996.

4. الخطيب، خالد: ***التهرب الضريبي*.مجلة جامعة دمشق.** دمشق.العدد الثاني.2000

5. خوري، نعيم سابا: **الفكر الاستراتيجي للإطار العام للمحاسبة الدولية**.جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية.مجلة المدقق العدد71 .2007

6. ذنيبات، علي: ***مدى تأثير موقع التدقيق الداخلي في الهيكل التنظيمي في تحقيق الشفافية المالي*.** العلوم الإدارية.**مجلة دراسات الجامعة الأردنية**.المجلد 35.العدد2.تموز.

7. الزماري، جهاد: **تحقيق صحفي في صحيفة الأيام**.صحيفة الأيام.رام الله.

8. صبري نضال رشيد: **محاسبة ضريبة الدخل.** ط1. إم السماق عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة 1998.

9. عبد الحق، يوسف: **محاضرات في النظام الضريبي الفلسطيني** (غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية.فلسطين.نابلس.1998.

10. عبد الله خالد أمين: **تدقيق الحسابات.** ط1. أم السماق عمان: منشورات جامعة القدس المفتوحة. 1999.

11. عثمان نبهان: **تحقيق صحفي في صحيفة الأيام**.صحيفة الأيام.رام الله.2004/4/27.

12. علاونة، عاطف جبريل: **تحقيق صحفي في صحيفة الأيام**.صحيفة الأيام.رام الله.2004/4/27.

13. علاونة، عاطف جبريل: **عودة، السياسة الضريبية الفلسطينية.تقييم أولي**.رام الله.مركز البحوث والدراسات الفلسطينية.1997.

14. منشورات اللجنة الدولية لمهنة التدقيق (احدى لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين) 2008.

15. مومني، منذر طلال، و بدور، جمال إبراهيم: **مدى التزام مدققي الحسابات في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم 240 والخاص بمسؤولية المدقق عن كشف الغش ومنعه**.مجلة دراسات العلوم الإدارية.المجلد 35.العدد1..2008

16. وزارة المالية الفلسطينية مديرية ضريبة الدخل نابلس.

ج. الأطروحات الجامعية

1. دقة، عبد الرحمن قاسم إبراهيم: **العدالة الضريبية في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.2003.

2. زيتون ريم غسان: **أثر تفعيل عملية التقدير الذاتي ومسؤولية المدقق في تعزيز ثقة المكلفين والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في الأردن**.(رسالة ماجستير غير منشورة).جامعة اليرموك.اربد.الأردن.2003.

3. الشافعي، جلال: **المحاسبة الضريبية.الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على شركات الأموال**.ط2.كلية التجارة.جامعة الزقازيق.1996.

4. الضابط، مدين ابراهيم: **مدى تبني معايير المقبولة عموما كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سوريا** (رسالة دكتوراه) جامعة دمشق سوريا 2006.

5. العلكاوي، طلال جيجان: **تقييم العوامل المؤثرة في قرار مقدري ضريبة الدخل لمواجهة التهرب الضريبي في المملكة الأردنية الهاشمية من وجهة نظر مقري ضريبة الدخل**. البحرين: جامعة دلمون للعلوم والتكنولوجيا.

6. مسيمي دلال عيسى موسى: **السياسة الضريبية الفلسطينية ودورها في تنمية الإقتصاد الفلسطيني**.(رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النجاح الوطنية. نابلس. فلسطين.2006.

د. مواقع الانترنت

1. أبو غزالة، طلال: معايير التدقيق ومعايير التدقيق الدولية. عمـــان: منـــشور الموقـــع 2008. http://www.infotechaccountants.com/forums/showthread.php?t=1484

2. عطية، يوحنا نصحي: مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينـــة. موقـــع المحاسبين العرب.
http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?p=36034.2009/6/30

3. عبود.باسم هادي: أنواع الضرائب على وفق التصنيف العـــالمي الموقـــع الالكترونـــي لجريد الصباح.

4. http://www.alsabaah.com/paper.php?source=akbar&mlf=interpage&sid=40108 .2009/6/29

5. عيسى، سناء وليد محي الدين: **دور التحليل المالي في رفع لقاءه بتقدير خزينة أربـــاح الأعمال**.2006.

6. http://www.sustech.edu/faculty_ar/thesis2.php?coll_no=1&chk=3dece34a231676048f2340186702acf9&id=458

7. موقع وزارة المالية الفلسطينية
http://www.pmof.ps/news/plugins/spaw/uploads/files/table3%20comparison%202004%20to%202008%20

هـــ. القوانين والمؤتمرات

1. المجلس التشريعي الفلسطيني **قانون ضريبة الدخل المعدل عام 2008** الفصل الخامس صلاحية مأمور التقدير في قبول الإقرار المقدم أو رفضه المادة (19) طـــرق تقـــدير ضريبة الدخل.

2. المجلس التشريعي الفلسطيني **قانون ضريبة الدخل المعدل عام 2008** الفصل الخامس إجراءات تقدير ضريبة الدخل المادة (15) طرق تقدير ضريبة الدخل.

3. المجلس التشريعي الفلسطيني **قانون ضريبة الدخل المعدل عام 2008** الفصل الخامس التقدير لعدم وجود الإقرار المادة (20) طرق تقدير ضريبة الدخل.

4. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **المبادئ الأساسية لعملية التدقيق بموجب المنهاج الدولي.** 2001.

5. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين: **مفاهيم التدقيق المتقدمة بموجب المنهاج الـــدولي للأونكتاد.** UNCTAD. عمان: الأردن 2001.

و. المراجع الأجنبية:

1. Simon, James, and Chrisropher.Nobes., **'' The Economics of Taxation''** 4th Ed., Prentic Hall, New York, 1992.p.7

2. Sommer field R., Anderson H.and Brock, H., **''An introduction to Taxation''** 4th Ed., Horcort Jovanovich Inc.New Yourk, 1977, p.2.

الملاحق

ملحق (1)

بسم الله الرحمن الرحيم



جامعة النجاح الوطنية

كلية الدراسات العليا

برنامج المنازعات الضريبية

تحية طيبة وبعد ..

تحت إشراف الدكتور **سائد الكوني** عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية في جامعة النجاح الوطنية تقوم الباحثة بدراسة بعنوان:**"مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية في احتساب عبء ضريبة الدخل للمكلفين وأثره على عملية التهرب الضريبي".**

الرجاء الاجابة على فقرات الاستبانة بموضوعية علما بأن كل ما يرد في اجاباتكم سيكون موضع احترام وتقدير وسوف يعامل بسرية تامة ولن يستخدم الا لأغراض البحث العلمي وعليه لا داعي لكتابة الاسم أو أي معلومات شخصية تدل على شخصكم الكريم وسوف نزودكم بالنتائج التي يتوصل اليها ان رغبتكم في ذلك شاكرين لكم حسن تعاونكم.

الباحثة:

رلى عبد الرزاق حسين

القسم الأول: المعلومات الشخصية

1 - المهنة:

فاحص ضريبي☐ ☐ مدير مالي☐ مدقق حسابات

إذا كانت الإجابة فاحص ضريبي الرجاء الإجابة على الأسئلة التالية:

2 - **عدد الدورات في مجال الضرائب والتدقيق:**

دورة واحدة☐ 1 -3 دورات☐ 4 -5 دورات☐ أكثر من 5 دورات☐

3 - المؤهل العلمي: دبلوم ☐ بكالوريوس☐ دبلوم عال أو ماجستير فأكثر ☐

4 - سنوات الخبرة:

أقل من 5 سنوات☐ من 5 -10 سنوات☐ أكثر من 10 سنوات☐

5 - التخصص في البكالوريوس:

محاسبة☐ مالية☐ قانون☐ إدارة☐ اقتصاد☐ غير ذلك☐

القسم الثاني: ضع اشارة (×) مكان ما يتفق مع اجابتك

أولاً: الجزء العام

الرقم		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحص الضريبي أن يكون حاصلاً على شهادة علمية ذات اختصاص.					
2.	تمتع الفاحص الضريبي بشهادة علمية ذات اختصاص يشكل عاملاً في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي .					
3.	تتطلب الإدارة الضريبية تمتع الفاحص الضريبي بسنوات ملائمة من الخبرة					
4.	تمتع الفاحص الضريبي بسنوات كافية من الخبرة يشكل عاملا في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي					
5.	تحث الإدارة الضريبية أن يتابع الفاحص الضريبي بشكل دائم النشرات والندوات والمجلات والبيانات والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي.					
6.	متابعة الفاحص الضريبي للنشرات والندوات والمجلات والبيانات والمستجدات في المجال الضريبي والمحاسبي تساعد على الحد من والكشف عن التهرب الضريبي					
7.	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحصين الضريبيين حضور حد أدنى من الساعات التدريبية السنوية.					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.8	حضور الفاحص الضريبي لحد أدنى من الساعات التدريبية يشكل عامل مساعد في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي					
.9	تتطلب الإدارة الضريبية إلمام الفاحص الضريبي بالبرامج المحاسبية والتدقيقية					
.10	إلمام الفاحص الضريبي بالبرامج المحاسبية والبرامج التدقيقية يساعد في الحد من والكشف عن التهرب الضريبي.					
.11	لا تسمح الإدارة الضريبية بقيام الفاحص الضريبي بالفحص لمنشأة يعد أحد كبار مساهميها أو ملاكها					
.12	قيام الفاحص الضريبي بالفحص لمنشأة يعتبر الفاحص الضريبي أحد كبار مساهميها أو مالكيها يزيد من نسب التهرب الضريبي					
.13	لا تسمح الإدارة الضريبية بقيام الفاحص الضريبي بتولي الفحص لمنشأة يديرها قريب من الدرجة الأولى					
.14	قيام الفاحص الضريبي بالفحص الضريبي لمنشأة يديرها قريب من الدرجة الأولى يزيد من احتمالية التهرب الضريبي لتلك المنشأة					
.15	لا تلعب العلاقات الاجتماعية دورا كبيرا في تحديد العبء الضريبي للمكلف					
.16	لا يلعب الانتماء السياسي للمكلف دورا هاما في تحديد العبء الضريبي للمكلف					
.17	في حال الخلاف بين الفاحص والرئيس المباشر حول الفحص فإن الأنظمة والتعليمات تسمح للفاحص الرجوع إلى مدير الدائرة الضريبية					
.18	قناعة المكلف بنزاهة ومهنية الفاحص الضريبي يعزز من مبدأ الشفافية والإفصاح عن دخله الحقيقي					

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.19	تتطلب الإدارة الضريبية من الفاحص الضريبي تدعيم نتيجة الفحص الضريبي بأدلة ومستندات					
.20	التزام الفاحص الضريبي بتدعيم نتائجه بأدلة ومستندات يساعد على الحد من والكشف عن التهرب الضريبي.					
.21	يلجأ الفاحص الضريبي إلى عملية الفحص الضريبي اذا ما توفر لديه ما يدفعه إلى التشكيك في صحة القوائم المالية المقدمة له من قبل المكلف أو / و التقرير الذاتي					
.22	توافق البيانات والقوائم المالية المقدمة من قبل المكلف مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يعطي مؤشرا ايجابيا عن مصداقية الاقرار الضريبي الذاتي المقدم من المكلف					
.23	قيام الفاحص الضريبي بممارسة الشك المهني أثناء تأديته للفحص الضريبي يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					

ثانياً الجزء الميداني:

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.24	تتطلب عملية الفحص الضريبي من الفاحص الضريبي وضع خطة شاملة موثقة بين فيها طبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي الذي سيقوم باجراءه					
.25	التخطيط السليم لطبيعة ونطاق وزمن الفحص الضريبي يسهم بشكل فعال في الكشف عن والحد من حالات التهرب الضريبي					
.26	تتطلب عملية الفحص الضريبي ابتداءا المام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط وعمل المكلف					
.27	إلمام الفاحص الضريبي بطبيعة نشاط وعمل المكلف يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي.					
.28	تتطلب عملية الفحص الضريبي مقارنة النتائج المالية لنشاط المكلف مع مؤشرات القياس غير المالية لنشاطه					
.29	عمل مقارنات بين نتائج المؤشرات المالية للمكلف ومؤشرات النشاط غير المالية للمكلف يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.30	يعطي الفاحص الضريبي عناية أكبر أثناء قيامه بعمليات الفحص الضريبي للعناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي					
.31	تركيز الفاحص الضريبي على العناصر التي لها تأثير بالغ على نتيجة أعمال المشروع تسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					

.32	يولي الفاحص الضريبي أهمية أكبر للعناصر التي فيها درجة عدم التأكد المرتفعة					
.33	قيام الفاحص الضريبي بإعطاء أهمية أكبر للعناصر التي فيها درجة عدم التأكد المرتفعة تسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.34	تتطلب عملية الفحص الضريبي دراسة وتقييم وفهم كافي لنظام الرقابة الداخلي للمكلف					
.35	يلجأ الفاحص الضريبي للاستبيان كأداة لتقييم نظام الرقابة الداخلي					
.36	يلجأ الفاحص الضريبي للاستعانة بالتقرير الوصفي لتوضيح سير العمليات وتحديد مراكز السلطة والمسؤولية بغرض تقييم نظام الرقابة الداخلي					
.37	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام خرائط تدفق البيانات (Data Flow Diagram DFD) بغرض فهم نظام الضبط والرقابة الداخلي					
.38	فهم الفاحص الضريبي الكافي لنظام الضبط والرقابة الداخلي لدى المكلف يساعد في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.39	مصداقية الفحص الضريبي تتطلب تدعيم نتائجها بجمع عدد كافي من الأدلة والقرائن					
.40	توفر عدد كافي من الأدلة والقرائن ذات العلاقة بموضوع الفحص يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.41	ترى بأنه كلما زادت أهمية الحساب أو العملية المالية يزداد عدد الأدلة التي يجمعها الفاحص الضريبي أثناء عملية الفحص					
.42	ترى بوجود علاقة طردية بين كمية الأدلة التي يجمعها الفاحص الضريبي وسلامة نتائج الفحص الضريبي					

.43	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي					
.44	استخدام أدوات التحليل المالي في عملية الفحص الضريبي يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.45	يلجأ الفاحص الضريبي إلى استخدام أسلوب المعاينة في عملية الفحص الضريبي					
.46	الاستخدام الأمثل لأسلوب المعاينة يسهم في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					

ثالثاً: الجزء النهائي

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.47	تفرض الإدارة الضريبية أن يتضمن التقرير النهائي للفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.					
.48	تتطلب الإدارة الضريبية أن يتضمن التقرير النهائي الفحص الضريبي إشارة واضحة إلى مدى الانسجام مع مواد القانون الضريبي.					
.49	تتطلب الإدارة الضريبية الإشارة في التقرير النهائي إلى مسك المكلف لدفاتر وسجلات حسابية منتظمة					
.50	تضمين التقرير النهائي إلى مدى انسجام القوائم المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإلى مواد القانون الضريبي ومسك المكلف لدفاتر وحسابات منتظمة يسهم بشكل فعال في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					
.51	من الضروري أن يقوم الفاحص الضريبي بإرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص الضريبي بتقرير الفحص النهائي					
.52	ترى من الضرورة بمكان أن يوضح الفاحص الضريبي الأسباب التي دفعته إلى رفض الإقرار الذاتي من قبل المكلف					
.53	تتطلب الإدارة الضريبية الإشارة في التقرير النهائي إلى أسباب رفض أو قبول أو تعديل التقدير الذاتي للمكلف					
.54	التزام الفاحص الضريبي بإرفاق أوراق العمل التي توثق عملية الفحص وتبيان الأسباب التي دفعته إلى رفض أو قبول أو تعديل التقدير الذاتي يسهم بشكل فعال في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي					

ملحق رقم (2)

الإقرار الضريبي للأفراد عن السنة المالية

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate



سلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
ائرة ضريبة الدخل

مكتب ضريبة الدخل: ــــــــــــــــ

تاريخ تقديم الكشف: ....

عملا باحكام الفقرة (1) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وتعديلاته. يتعين على كل مكلف ان يقدم الاقرار الضريبي بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف خلال الاربعة اشهر التالية لانتهاء السنة المالية مبينا كافة التفصيلات المتعلقة بذلك الدخل.

يتم تعبئة هذا الاقرار بعملة القانون وهي الدولار الامريكي وفق التعليمات واللوائح الصادرة بهذا الشأن.

الإقرار الضريبي للأفراد

عن السنة المالية ....

البيانات الشخصية:-

اسم المكلف الرباعي:-..

الجنسية:- ☐ فلسطيني ☐ أجنبي

رقم الهوية الشخصية (جواز السفر):-..

رقم الملف الضريبي:-.......................................

الاقامة:- ☐ مقيم ☐ غير مقيم

....
....

العنوان البريدي:-.......................................
....
....

عنوان المهنة:-.......................................
....
....

الحالة الاجتماعية:- ☐ اعزب ☐ متزوج ☐ غير ذلك

عدد المعالين:............................

نوع النشاط : ☐ مهنة ☐ تجارة ☐ خدمات ☐ انتاج ☐ غير ذلك

هل يستخدم عمال:- ☐ نعم ☐ لا

رقم ملف الاقتطاعات:-.......................................

الحسابات الرسمية المنظمة:- ☐ نعم ☐ لا

أ. تاريخ اقفال الحسابات:- -------/--------/---------

ب. اسم المحاسب:-... ، عنوانه:-...

نموذج أ.ض (0019)

1

تفاصيل الدخل:-

أولا:- المبيعات / الايرادات من النشاط الرئيسي

ثانيا:- صافي الايرادات الاخرى (الايرادات - النفقات)

1. العمولات المقبوضة من صفقات او خدمات:-
2. الدخل من شركات (عادية،او تضامن):-
3. بدلات الايجار (عقود الايجار):-
4. الخلو والمفتاحية:-
5. رواتب ومكافأت وما في حكمها:-
6. ايرادات من مصادر اخرى:-

أ: ....

ب: ....

ج: ....

مجموع الايرادات الاخرى (الصافية)

ثالثا:- (+) بضاعة جاهزة اخر المدة

رابعا:- مجموع الايرادات من كافة المصادر

النفقات / المصاريف:-

أولا:- المشتريات / تكلفة البضاعة الجاهزة

ثانيا:- (+) بضاعة جاهزة أول المدة

(-) تكلفة البضاعة المعدة للبيع

اجمالي الربح / الخسارة من كافة العمليات

ثالثا:- (-) المصاريف (كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل)

1. المصاريف البيعية والتسويقية
2. المصاريف الادارية
3. المصاريف التمويلية (فوائد و عمولات)
4. مصاريف اخرى أذكرها:-

أ: ....

ب: ....

ج: ....

د: ....

ه: ....

مجموع المصاريف

الدخل الصافي / الخسارة

2

الدخل الصافي / الخسارة :-

(-) التبرعات بحد اقصى 20% من الدخل الصافي

(-) خسارة السنوات السابقة وترحيلها على خمس سنوات بالتساوي

مجموع الدخول الصافية بعد التنزيلات

الاعفاءات :-

1- اعفاء الشخص الطبيعي المقيم 7200$ سنويا

2- اعفاء شراء او بناء مسكن لمره واحدة بواقع 5000 $ سنويا / او

3- اعفاء مبلغ الفوائد الفعلي المدفوعة من الشخص على قرض بنكي لشراء او بناء مسكنه بحد اقصى 2000$ سنويا

(-) مجموع الإعفاءات

الدخل الخاضع للضريبة:-

الضريبة المستحقة

تضاف:-

1. الفوائد

2. الغرامات

مجموع الضريبة المستحقة والفوائد والغرامات

تخصم:-

أ- السلفيات المدفوعة

ب- الخصم التشجيعي

ج- الخصم من المنبع

مجموع الخصميات

المبلغ المطلوب للدفع / الردية

المبلغ بالكلمات فقط:-..

شهادة المفوض:-

اشهد انني قمت بتعبئة هذا الكشف بناءا على المعلومات التي قدمت لي من المكلف:-..

التاريخ:- ....

اسم الشخص الذي قام بتعبئة الاقرار:-..

رقم الهوية:-..

التوقيع:-..

شهادة المكلف:-

اشهد ان كافة المعلومات الواردة في هذا الإقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وانني قد ادرجت فيه جميع مصادر دخلي الخاضعة للضريبة وأقر بمسؤوليتي الكاملةعن البيانات المالية المبينة فيه، وسوف اتعرض للعقوبات المنصوص عليها في المادة (39) من قانون ضريبة الدخل رقم 17 لسنة 2004 وتعديلاته اذا تبين ان هنالك مخالفات في هذا الكشف.

التاريخ:- ....

توقيع المكلف:-...

القوائم المالية والكشوفات التي ترفق مع الإقرار الضريبي

	مرفق	غير مرفق
1. كشف الموجودات الثابتة.	○	○
2. كشف المقاولين من الباطن.	○	○
3. كشف الحسابات الدائنة والمدينة .	○	○
4. كشف بالإستثمارات (مالية ، تأجير عقارات، تأجير موجودات ثابتة)	○	○
5. كشف بقائمة المصاريف البيعية والتسويقية والادارية.	○	○
6. أية كشوف اخرى يطلبها مامور التقدير.	○	○
7. كشف مصدق من الجهة المقرضة بفوائد القرض	○	○

عنوان المكتب : ....

تلفون: ....

ص ب.: ....

فاكس: ....

4

ملحق رقم (3)

كشف الدخل السنوي للشركات العادية والشركات عن السنة المالية

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Directorate



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

مكتب ضريبة دخل:.........................

تاريخ تقديم الكشف: ....

عملا باحكام الفقرة (1) من المادة (17) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 . يتعين على كل مكلف ان يقدم الاقرار الضريبي بما فيها الجداول المتعلقة بهذا الكشف خلال الاربعة اشهر التالية لانتهاء السنة المالية مبينا كافة التفصيلات المتعلقة بذلك الدخل.

يتم تعبئة هذا الاقرار بعملة القانون وهي الدولار الامريكي وفق التعليمات واللوائح الصادرة بهذا الشأن.

كشف الدخل السنوي للشركات العادية والشراكات

عن السنة المالية ....

اسم الشركة / الشراكة:-..

رقم ملف الشركة / الشراكة (الضريبي):-...

العنوان البريدي:-...
....
....

عنوان المهنة:-...
....
....

الجنسية: ☐ ☐

الاقامة: ☐ ☐

اسم الشريك الرباعي	رقم الهوية / الملف	حصة رأس المال	نسبة الحصة من الارباح والخسائر

نوع النشاط :-

☐ مهنة ☐ تجارة ☐ خدمات ☐ انتاج ☐ غير ذلك

هل يستخدم عمال:- ☐ نعم ☐ لا

رقم ملف الاقتطاعات:-.......................................

اجمالي الرواتب المدفوعة:-....................................... الضريبة المقتطعة:-...........................

الحسابات الرسمية المنظمة:-

☐ نعم ☐ لا

أ. تاريخ اقفال الحسابات:- -------/-------/ ---------

ب. اسم المحاسب:-.. ، عنوانه:-..

نموذج رقم أ ص (0021)

1

تفاصيل الدخل:-

اولا:- المبيعات / الايرادات من النشاط الرئيسي

ثانيا:- صافي الايرادات الاخرى (الايرادات - النفقات)

1. العمولات المقبوضة من صفقات او خدمات:-

2. ايرادات من مصادر اخرى:-

أ: ....

ب: ....

ج: ....

د: ....

مجموع الايرادات الاخرى (الصافية)

ثالثا:- بضاعة جاهزة اخر المدة

رابعا:- مجموع الايرادات من كافة المصادر

النفقات / المصاريف:-

اولا:- المشتريات / تكلفة البضاعة الجاهزة

ثانيا:- (+) بضاعة جاهزة أول المدة

(-) تكلفة البضاعة المعدة للبيع

اجمالي الربح / الخسارة من كافة العمليات

ثالثا:- (-) المصاريف (كليا وحصرا في سبيل انتاج الدخل)

1. المصاريف البيعية والتسويقية

2. المصاريف الادارية

3. المصاريف التمويلية (فوائد و عمولات)

4. مصاريف اخرى أذكرها:-

أ: ....

ب: ....

ج: ....

د: ....

ه: ....

و: ....

مجموع المصاريف

الدخل الصافي / الخسارة قبل التوزيع

2

كشف توزيع الدخول الصافية /الخسائر على الشركاء حسب نسبة/حصة الشريك في الارباح والخسائر

البيان	الشريك الاول	الشريك الثاني	الشريك الثالث	الشريك الرابع	الشريك الخامس
نصيب الشريك من الدخول الصافية /الخسائر من كافة انشطة الشركة /الشراكة					
دخل الشريك من مصادر اخرى					
.1					
.2					
.3					
.4					
.5					
مجموع الدخول الصافية لكل شريك من كافة المصادر					
تنزل التبرعات بحد اقصى 20% من الدخل الصافي					
صافي الدخول / الخسائر بعد تنزيل التبرعات					
الاعفاءات (يتم ارفاق المستندات الثبوتية)					
اعفاء الاقامة 3000 $ سنويا					
اعفاء الاعالة 500 $ للمعال سنويا					
اعفاء التعليم العالي 2500 $ لكل معال سنويا					
اعفاء ايجار السكن بحد اقصى 2000 $ سنويا او من تعيل مستأجر					
اعفاء المعالجة الطبية المدعمة					
اعفاء شراء او بناء مسكن 5000 $ سنويا لمرة واحدة					
مجموع الاعفاءات					
الدخل الخاضع للضريبة					
الضريبة المستحقة					
تضاف :-					
الفوائد					
الغرامات					
مجموع الضريبة مع الفوائد والغرامات					
تخصم:-					
السلفيات المدفوعة					
الخصم التشجيعي					
الخصم من المنبع					
المبلغ المطلوب للدفع / الاعادة					

ملاحظة:- يجب ان لا يزيد مجموع الاعفاءات عن مبلغ 12000$ سنويا او اجمالي الدخل الخاضع للضريبة ايهما اقل.

شهادة المفوض:-

اشهد انا...، هوية رقم:-.......................،انني قمت بتعبئة هذا الكشف بناءا

على المعلومات التي قدمت لي من المكلف:-..، هوية رقم:-..................................

التاريخ:-.......................................

التوقيع:-.......................................

شهادة المكلف المفوض بالتوقيع عن الشركة / الشراكة:-

اشهد ان كافة المعلومات الواردة في هذا الأقرار صحيحة وحقيقية وكاملة وانني قد ادرجت فيه جميع مصادر دخلي الشركة / الشراكة الخاضعة للضريبة ، وأقر بمسؤوليتي الكاملة عن صحة البيانات المبينة فيه واتحمل المسؤولية المنصوص عليها في المادة (39) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004.

التاريخ:-.......................................   توقيع المفوض عن الشركة / الشراكة:-.......................................

القوائم المالية والكشوفات التي ترفق مع الإقرار الضريبي

	مرفق	غير مرفق
1. كشف الموجودات الثابتة.	○	○
2. كشف المقاولين من الباطن.	○	○
3. كشف الحسابات الدائنة والمدينة للشركة / الشراكة.	○	○
4. كشف بالعقود التي تنفذها الشركة / الشراكة.	○	○
5. كشف بأسماء وأرقام وجنسيات وعناوين المدفوع لهم أتعاب وعمولات.	○	○
6. كشف بأسماء وأرقام وجنسيات وعناوين مؤجري المعدات.	○	○
7. كشف بالإستثمارات (المالية،تأجير العقارات،تأجير موجودات ثابتة).	○	○
8. كشف / قائمة بالمصاريف (البيعية والتسويقية والادارية).	○	○
9. أية كشوف أخرى يطلبها مأمور التقدير.	○	○

عنوان المكتب : ....   ص ب.: ....

تلفون: ....   فاكس: ....

4

ملحق رقم (4)

إشعار تقدير باتفاق

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

مكتب ضريبة دخل: .... التاريخ: ....

إشعار تقدير باتفاق

(07 ، 02 ، 01)

إشعار تقدير صادر بموجب نص المادة (15) بند (1) والمادة (19) بند (4) (أ) والمادة (27) بند (6) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وتعديلاته

اسم المكلف:- .... رقم المكلف الضريبي [| | | | | | | |]

العنوان:- ....

وفقا لأحكام القانون وحسب التفاصيل أدناه فقد تم تقدير دخلك الخاضع والضريبة بعد موافقتك وعلى النحو التالي:-

السنة الضريبية	نوع التقدير	الدخل الخاضع بالدولار	الضريبة المستحقة بالدولار

1) حسب نص المادة (15) بند (1) تم قبول الإقرار المقدم من قبلك دون تعديل، تقدير من نوع (01).
2) حسب نص المادة (19) بند (4) (أ) موافقتك على تعديل الإقرار المقدم من قبلك، تقدير من نوع (02).
3) حسب نص المادة (27) بند (6) موافقتك على التقدير بعد دراسة الاعتراض المقدم من قبلك، تقدير من نوع (07).
4) يتوجب عليك دفع رصيد الضريبة المستحقة خلال المدة القانونية بعد تنزيل الخصم من المنبع والسلفيات المدفوعة.
5) تفرض غرامة بنسبة 2% شهريا إذا لم تدفع المبالغ المستحقة في مواعيدها القانونية.

ملاحظات:-

....
....
....

اسم وتوقيع المكلف/ المفوض عنه ....

اسم وتوقيع مأمور التقدير ....

مدير المكتب

....

نموذج رقم أ.ت(001)

ملحق رقم (5)

اتفاقية (بالشواقل الجديدة)

بســـــم الله الرحمن الرحيـــم

السلطة الوطنية الفلسطينية | **Palestinian National Authority**

وزارة الماليــة | Ministry of Finance

مديريــة ضريبــة الدخـل | Income Tax General Directorate

الرقم : ....

اتفاقيــــــة (بالشواقل الجديدة)

(07 ، 02 ، 01)

رقم الهوية	تسلسل	أسم العائلة	الاســـم الشخصــي

أسم الوكيل عن المكلف :　　　　اسم مأمور التقدير :

أنا الموقع ادناه أوافق بهذا/ بأسم موكلي ، بموجب البينات والمستندات التي قدمتها بان دخلي الصافي بعد تنزيل الخسائر (ولكن قبل تخفيض التـنـزيلات الشخصية والاعفاء عن علاوة الغلاء) يحدد حسب التفاصيل التالية :

مصدر الدخـــل	سنـــة الضريبـــة				
	١٩.........	١٩.........	١٩.........	١٩.........	١٩.........
دخل صافي من تجارة أو مهنة او صنعة او حرفة					
دخل صافي من الايجارات					
دخل صافي من الخلوات					
دخل صافي من العمولات					
دخل صافي من					
دخل صافي من مصادر اخرى					
اجمالي الدخـــل					
التنزيـــلات					
صافي الدخل الخاضـــع					
الضريبة المستحقـــة					

مـلاحظـــات : ____________________

____

____

أني أعلم بان هذا الاتفاق لا يضم الغرامات او الفوائد التي يحتمل فرضها على هذا التقدير. يسري مفعول هذا الاتفاق بعد موافقة وتوقيع مأمور التقدير عليه واذا لم يصادق توقيع مأمور التقدير فأكون غير مربوط من جهتي بشروط هذا الاتفاق.

التاريخ : ______________ توقيع مأمور التقدير :______________ توقيع المكلف أو الوكيل : ______________

لاستعمال المكتب　　　　هذا النموذج يدرج في تعديل السنوات الضريبية الاخيرة التي استحقت عليها الضريبة .

توصيات رئيس لجنة التدقيق او مدير الدائرة : ....

....

التاريخ : ....　　　　توقيع رئيس لجنة التدقيق او مدير الدائرة : ....

نسخة داخل ملف المكلف

نسخة للمكلف او الوكيل

في حالة وجود وكيل يجب ارفاق الوكالة

نموذج رقم ن . د (0808)

ملحق رقم (6)

إيصال استلام الإقرار الضريبي

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

مكتب ضريبة دخل:..

رقم الإيصال

إيصال استلام الإقرار الضريبي

رقم الملف

اسم المكلف:-..

تاريخ استلام الإقرار:-   /   / 20

الدخل المصرح عنه:-.. دولار.

الضريبة المصرح عنها:-.. دولار.

سلفيات / خصم من المنبع:-... دولار.

صافي الضريبة المستحقة:-.. دولار.

خصم تشجيعي   %:-... دولار.

المبلغ المدفوع عند تقديم الإقرار:-.. دولار.

رقم الإيصال / الشيك:-..............................

الختم وتوقيع الموظف   توقيع المكلف/ الممثل

....

- الأصل - للمكلف.
- النسخة الثانية –ملف المكلف.
- النسخة الثالثة – الجباية الداخلية للمتابعة.

ملحق رقم (7)

ورقة عمل لاستعمال مأمور التقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

Palestinian National Authority Ministry of Finance Income Tax General Directorate		السلطة الوطنية الفلسطينية وزارة المالية مديرية ضريبة الدخل

دائرة ضريبة الدخل: نابلس — التاريخ: ١١/٩/٢٠٠٧ م

اسم مأمور التقدير: جمال غزال

ورقة عمل لاستعمال مأمور التقدير

محضر: قرار

رقم الملف		اسم المكلف:	سنة الضريبه:

القرار: - بعد الاطلاع على ملف المكلف والإقرارات المقدمة وبعد التداول مع وكيله وبالاستناد الى المادة ٣٠/١/ب من قانون ضريبة الدخل رقم ٢٥/١٩٦٤

فقد تقرر ان يجري التقدير وتحسب الدخل والضريبة حسب قوائم الدخل المرفقة

بحيث يكون كما يلي

الدخل الصافي من جميع المصادر

الدخل المقدر لجميع المصادر

الاعفاءات

الدخل بعد الاعفاءات

الضريبة المقدرة حسب الاقرار

نموذج ق. ض. د (1104)

ملحق رقم (8)

تفويض من المكلف للمحاسب

Palestinian National Authority
Ministry Of Finance
Income Tax General Department



السلطة الوطنية الفلسطينية
وزارة المالية
دائرة ضريبة الدخل

تفويض من المكلف للمحاسب

صادر بمقتضى أحكام المادة (25) من قانون ضريبة الدخل رقم (17) لسنة 2004 وتعديلاته.

أنا الموقع أدناه فوضت:-

السيد / السادة :- ....

....

لينوب عني ويقوم مقامي في القضية أو القضايا المتكونة أو التي ستتكون بيني وبين مأمور تقدير ضريبة الدخل أو الموظف المفوض خطيا عن وزير المالية وذلك عن السنة / السنوات المالية..

بحيث يحق له إعطاء أية معلومات تتعلق بدخلي ووضعي الشخصي والعائلي وتقديم كافة الأوراق والسجلات والحسابات اللازمة ، ويحق له الاعتراض على التقدير ومناقشة مأمور التقدير أو الموظف المفوض خطيا عن وزير المالية والتوقيع على كافة المحاضر والجلسات و قرارات التقدير و الإشعارات الصادرة عن دائرة ضريبة الدخل ، وفي حالة الموافقة أو عدم الموافقة على تعديل كشف الإقرار الضريبي والضريبة المستحقة علي وفي التبلغ والتبليغ في كل المسائل المتعلقة بضريبة الدخل وأمام أي موظف من موظفيها.

وأنني أفوضه تفويضا مطلقا بكل ما تقدم ما لم يتم إشعار دائرة ضريبة الدخل خطيا مني بإلغاء هذا التفويض.

اسم المفوض:-..
رقم الملف الضريبي:-..
تاريخ التفويض:-..
توقيع المفوض:-..

لاستعمال الدائرة / المكتب الضريبي

اسم المفوض:-.. رقم الملف الضريبي:-..
تاريخ الاستلام:-...... .... اسم المستلم:-..
توقيع / ختم:-..

ملحق رقم (9)

إشعار دائن

السلطة الفلسطينية
وزارة المالية
ضريبة الدخل

اشعار دائن הודעת זיכוי-לתשלום **طلب دفع (مهنة)**

الاسم

ختم البنك

חותמת הבנק

يقبل الدفع غيرالنقدي
بتحفظ حتى تأريخ التسديد

אורדע פרינט טל. 08-9422999 13771

المكتب | رقم المكتب | الشعبة

سنوات الضريبة

1989	1997
1990	1998
1991	1999
1992	2000
1993	2001
1994	2002
1995	2003
1996	2004

(1) 420575669
رقم المستند

(2) 8-62192-0
رقم الحساب في بنك البريد
מס' חשבון בבנק הדואר

نوع الدفع

01 سلفية
02 غرامة
03 فرق العملة
04 ضريبة
05 فائدة

74 80
DUP

1 9 رقم الملف
10 12 [5 2 4]
13 16 سنة الضريبة
17 18 نوع الدفع

(3) 19 شيكلات جديدة 27
ش ج ₪
المبلغ للدفع بشيكلات جديدة — הסכום לתשלום

420575669 62192346 1524000000

An-Najah National University
Faculty of Graduate Studies

The Extent of the Palestinian Tax Inspector's Compliance with the International Auditing Standards and the Impact of that Compliance on the Uncovering and Preventing of Tax Evasion

by
Rola Hussein

Supervised by
Dr. Saed R. Al Koni

Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master in Tax Disputes Program, Faculty of Graduate Studies, at An-Najah National University, Nablus, Palestine.

2010

The Extent of the Palestinian Tax Inspector's Compliance with the International Auditing Standards and the Impact of that Compliance on the Uncovering and Preventing of Tax Evasion

by
Rola Hussein
Supervised by
Dr. Saed R. Al Koni

Abstract

This study has sought to understand the concept of tax evasion as well as its forms, causes, size, and its effects on the society, in addition to the concept of income tax and income theory. In the second chapter, the researcher examined the nature of tax inspection, its purposes and standards. The chapter also dwelt on the areas of similarity between the Palestinian Income Tax Law and the Palestinian Auditing Practitioner Law, on one hand, and the international auditing standards, on the other hand.

Furthermore, the study has sought to find out the extent of the Palestinian tax inspector's compliance with the international auditing standards, and the effect of that compliance on uncovering and preventing of tax evasion cases. The study also examined the role of several variables, such as profession, training courses in taxation and auditing, academic qualification, years of experience and the major in undergraduate study, towards this compliance.

The literature review presented a dearth of studies that have tackled the effect of tax inspector's compliance with the international auditing standards on the uncovering or preventing of tax evasion. To this end, the researcher raised the following major question: Does compliance with international Auditing standards guarantee the uncovering and preventing of tax evasion?

Towards answering the above mentioned question, a questionnaire was designed and distributed to a sample of 150 subjects who represent 50 tax inspectors, 50 auditors, and 50 financial managers. The questionnaire was first submitted to a number of specialists in the field, who approved its validity to the purpose of the study with a coefficient value of 0.91.

Data analysis indicated that factors such as suitable academic qualification, professional experience, and sufficient training had a positive influence on the extent of the tax inspector's compliance with the international auditing standards.

In the light of the study findings, the following recommendations have been reached:

1. Encouraging the adherence to the international auditing standards for the purpose of tax inspection, in addition to the related requirements of local tax law.

2. The necessity of strengthening the cooperation and data exchange among external auditors, tax administration and inspectors, and other interested parties for the purpose of providing the tax authority with valid trustworthy reliable information about the financial positions and earnings of taxpayers.

3. The need to build up bridges of confidence between the tax authority and taxpayers, and motivate the later mentioned to submit voluntary reliable financial statements and tax declaration.